

21世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材



第3版

税法与税务会计实用教程

主编/张巧良　张　华



说　明

本书电子版仅提供给高校任课教师使用，如有任课教师需要本书课件或其他相关教学资料，请联系北京大学出版社客服，微信手机同号：15600139606，扫下面二维码可直接联系。

由于教材版权所限，仅限任课教师索取，谢谢！





财务会计系列

税法与税务会计实用教程（第3版）

主　编　张巧良　张　华
副主编　李　艳
参　编　张　宸　宋钰元

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书紧扣我国税收法规的最新改革动向，依据最新的会计准则，对我国新税制下税法和税务会计的基本原理、流转税及会计处理、所得税及会计处理、资源税及会计处理、财产和行为税及会计处理、特定目的税及会计处理等进行了详细的介绍。 为便于教学及巩固学生所学知识，本书在每章前有教学目标和教学要求及导入案例，在每章后有本章小结及复习思考题，强化了理论与实践相结合的教学思路，提高了教材的实用性。

本书可作为高等学校会计学专业、财务管理专业本专科学生的教材，也可作为其他专业本专科学生、研究生以及会计从业人员的参考用书，还可以作为注册会计师考试的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税法与税务会计实用教程/张巧良，张华主编．—3 版．—北京：北京大学出版社，2015．8

（21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材）

ISBN 978-7-301-26160-6

Ⅰ．①税… Ⅱ．①张…②张… Ⅲ．①税法—中国—高等学校—教材②税务会计—高等学校—教材 Ⅳ．①D922．22②F810．42

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2015）第 182065 号

书　　名　税法与税务会计实用教程（第 3 版）
著作责任者　张巧良　张　华　主编
责 任 编 辑　葛　方
标 准 书 号　ISBN 978-7-301-26160-6
出 版 发 行　北京大学出版社
地　　址　北京市海淀区成府路 205 号　100871
网　　址　http://www.pup.cn　新浪微博：@北京大学出版社
电 子 信 箱　pup_6@163.com
电　　话　邮购部 62752015　发行部 62750672　编辑部 62750667
印 刷 者
经 销 者　新华书店
787 毫米×1092 毫米　16 开本　24 印张　564 千字
2009 年 3 月第 1 版　2012 年 10 月第 2 版
2015 年 8 月第 3 版　2015 年 8 月第 1 次印刷
定　　价　48.00 元

目　　录

第4章 消费税及其纳税会计处理 …… 95

第5章 营业税及其纳税会计处理 …… 128



第3篇　所得税会计



第1篇

税务会计原理

第1章

税法概论

教学目标

本章主要讲述税法的基本概念、我国现行的税法体系及税收征管的一般程序。通过本章的学习，应了解“税收三性”、税收法律关系三要素、税法的构成要素、税法的分类、税务机关的设置及税收征管范围的划分；掌握中央与地方税收收入的划分、税务登记、纳税申报、税款缴纳、纳税检查和违法违章处理的程序。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
税收法律关系的主体	征税主体	税务机关的设置及税收征管范围的划分、税务机关的职权与职责
	纳税主体	纳税主体的权利和义务
税法的构成要素	征税客体	税目、税法的分类
	税率	比例税率、定额税率与累进税率
	税收特别措施	税收优惠、税收附加与税收加成
税收征管主要程序	税务登记、纳税申报、税款缴纳、税务检查、违反税务管理	税收法律关系的产生、变更和消灭

导入案例

纳税信用评价

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权利，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收在现代国家治理中发挥着重要的作用，税收不仅为国家治理提供最基本的财力保障；是确保经济效率、政治稳定、不同层次政府正常运行的重要工具；而且是促进现代市场体系构建、促进社会公平与正义的重要手段。依法纳税是每个纳税人应尽的义务。

为了进一步规范纳税信用管理，保证纳税信用评价结果的统一性，提高纳税人依法诚信纳税意识和税法遵从度。国家税务总局发布《纳税信用评价指标和评价方式(试行)》，自2014年10月1日起实施。《纳税信用评价指标和评价方式(试行)》明确纳税信用信息范围分为3个部分内容：纳税人信用历史信息、税务内部信息、税务外部信息。

税务外部信息由外部参考信息和外部评价信息组成。其中，税务内部信息和外部评价信息将直接影响评价结果，而纳税人信用历史信息和外部参考信息目前仅记录，暂不扣分。

税务内部信息包括经常性指标信息和非经常性指标信息。经常性指标信息包括涉税申报信息、税(费)款缴纳信息、发票与税控器具信息、登记与账簿信息4个一级指标；非经常性指标信息包括纳税评估、税务审计、反避税调查信息和税务稽查信息4个一级指标。

外部评价信息主要指从相关部门取得的影响纳税人纳税信用评价的指标信息，当前主要包括从银行、工商、海关以及房管、土地管理部门或媒介获得的信息，以达到不同来源渠道的信息相互验证。在评价指标中增加外部门信用信息记录的内容，是税务机关落实《社会信用体系建设规划纲要(2014—2020年)》要求，推进纳税信用与社会信用联动管理，共同营造守信光荣、失信可耻良好社会氛围的具体体现。

1.1　税法的基本概念

自税收产生以来，税法与税收就密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收则是税法所确定的具体内容。税收之所以必须采用法的形式，是由税收和法的本质决定的。

1.1.1　税法与税收法律关系

税收与税法历来是不可分割的，有税收必有税法，无税法必无税收，因此，讨论税法的概念，首先要明确税收的概念与本质。

1. 税法的定义

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。由此可见，税法的调整对象是税收权利义务关系，即国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系。

掌握税收的概念，最直接或较为容易把握的是税收的特征。关于税收的特征，我国多数学者通常将其概括为“税收三性”，即强制性、无偿性和固定性。

(1) 税收强制性。是指国家以社会管理者的身份，依据直接体现国家意志的法律对征纳税双方的税收行为加以约束的特性。税收强制性集中体现为征税主体必须依法行使税



权，纳税主体在法定义务范围内必须履行纳税义务。当税收征管机关合法行使权力受到干扰或纳税人无法定事由拒不履行纳税义务时，违法者将受到法律制裁。例如，对从事生产、经营的纳税人未按规定的期限缴纳税款的，由税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的，经县以上税务局(分局)局长批准，税务机关可以采取强制措施促使纳税人缴纳税款。

(2) 税收无偿性。是指国家税收对具体纳税人既不需要直接偿还，也不需要付出任何形式的直接报酬或代价。无偿性是税收的关键特征，它使税收明显区别于国债收入、规费收入等其他财政收入范畴。需要注意的是，这种无偿是相对的，国家在取得税款的当时是无偿的，但以后会用取得的税款投资于关系到国计民生的建设中，“取之于民，用之于民”，在这个意义上说，税收又是有偿的。

(3) 税收固定性。是指国家税收必须通过法律形式，确定其课税对象及每一单位课税对象的征收比例或数额，并保持相对稳定和连续、多次适用的特征。这里需要注意的是，税收的固定性是相对于某一时期而言的，并非永远固定不变的。随着客观情况的变化，通过合法程序适当调整课税对象或税率是正常的，也是必要的。

由税收的特征可以对税收的概念作如下界定：税收是国家为满足社会公共需要，凭借公共权力，按照法律所规定的标准和程序，参与国民收入分配，强制、无偿地取得财政收入所形成的一种特殊分配关系。

2. 税收法律关系

税收法律关系是指税法所确认和调整的国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。

1) 税收法律关系的构成

税收法律关系的构成包括税收法律关系的主体、税收法律关系的客体和税收法律关系的内容。

(1) 税收法律关系的主体，是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。我国税收法律关系的主体包括征税主体和纳税主体。征税主体是代表国家行使征税职责的国家税务机关，包括国家各级税务机关、海关和财政机关。纳税主体，是指履行纳税义务的人，包括法人、自然人和其他组织，在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人以及在华未设立机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。我国确定纳税主体采用“属地兼属人”的原则。

(2) 税收法律关系的客体简称税法客体，是指税收法律关系主体双方权利、义务所共同指向的对象，也就是征税对象。它是税收法律关系产生的前提、存在的载体，又是税收权利和义务联系的中介。税收法律关系的客体包括应税商品、货物、财产、资源、所得等物质财富和纳税主体的应税行为。例如，所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得，财产税法律关系客体即是财产，流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。税收法律关系客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标，国家在一定时期可以根据客观形势发展的需要，通过扩大或者缩小征税范围调整征税对象，以达到限制或者鼓励国民经济中某些产业行业发展的目的。

(3) 税收法律关系的内容是指税收法律关系的主体所享有的权利和所应承担的义务。

这是税收法律关系中最实质的东西，也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为，不可以有什么行为，若违反了这些规定，须承担相应的法律责任。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)分别对税务机关和纳税义务人的权利、责任与义务作了明确的规定。

税务机关的权利(职权)主要包括以下5个方面：①税务管理权，包括有权办理税务登记，有权审核纳税申报，有权管理有关发票事宜等；②税收征收权。这是税务机关最基本的权利，包括有权依法征收税款和在法定权限范围内依法自行确定税收征管方式或时间、地点等；③税务检查权，包括有权对纳税人的财务会计核算、发票使用和其他纳税情况，对纳税人的应税商品、货物或其他财产进行查验登记等；④税务违法处理权，包括有权对违反税法的纳税人采取行政强制措施，以及对情节严重、触犯刑律的，移送权力机关依法追究其刑事责任；⑤税收行政立法权，指被授权的税务机关有权在授权范围内依照一定程序制定税收行政规章及其他规范性文件，作出行政解释等；⑥代位权和撤销权。为了保证税务机关及时、足额追回由于债务关系造成的、过去难以征收的税款，赋予了税务机关可以在特定情况下依法行使代位权和撤销权。

税务机关的义务(职责)：①不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征或少征税款，或擅自决定税收优惠；②将征收的税款和罚款、滞纳金按时足额并依照预算级次入库，不得截留和挪用；③依照法定程序征税，依法确定有关税收征收管理的事项；④依法办理减税、免税等税收优惠，对纳税人的咨询、请求和申诉作出答复处理或报请上级机关处理；⑤对纳税人的经营状况负有保密义务；⑥按照规定付给扣缴义务人代扣、代收税款的手续费，且不得强行要求非扣缴义务人代扣、代收税款；⑦税务机关应当严格按照法定程序实施和解除税收保全措施，如因税务机关的原因，致使纳税人的合法权益遭受损失的，税务机关应当依法承担赔偿责任。

纳税义务人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等；其义务主要是按税法办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

2) 税收法律关系的产生、变更、消灭

税收法律关系的产生、变更、消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况，也就是由税收法律事实来决定。税收法律事实可分为税收法律事件和税收法律行为，税收法律事件是指不以税收法律关系权力主体的意志为转移的客观事件。例如，自然灾害可以导致税收减免，从而改变税收法律关系内容的变化。税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下做出的活动。又如，纳税人开业经营即产生税收法律关系，纳税人转业或停业就会造成税收法律关系的变更或消灭。

3) 税收法律关系的保护

保护税收法律关系，实质上是保护国家正常的经济秩序、保障国家财政收入、维护纳税人的合法权益。税收法律关系的保护形式和方法很多，税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定也有很多，如《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)对构成偷税、漏税、逃税、抗税罪给予刑罚的规定，以及税法中对不服税务机关征税处理决定，可以申请复议或提出诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利



主体双方是对等的，不能只保护一方。同时对其享有权利的保护，就是对其应承担义务的制约。

1.1.2 税法的构成要素

税法的构成要素是指各种单行税法(如增值税法、消费税法、企业所得税法等)具有的共同的基本要素的总称。税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

1. 总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

2. 纳税义务人

纳税义务人也叫纳税主体，是指税法规定直接负有纳税义务的单位和个人。纳税义务人有两种形式，即自然人和法人。自然人包括本国公民、外国人和无国籍人。法人是自然人的对称，根据《中华人民共和国民法通则》(以下简称《民法通则》)第三十六条规定，法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力，具有独立的财产和经费、依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有 4 种：机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

税法中规定的纳税人有自然人和法人两种最基本的形式，按照不同的目的和标准，还可以对自然人和法人进行多种详细的分类，这些分类对国家制定区别对待的税收政策，发挥税收的经济调节作用，具有重要的意义。如自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人，个体经营者和其他个人等；法人可划分为居民企业和非居民企业，还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。

与纳税义务人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。代扣代缴义务人是指虽不承担纳税义务，但依照有关规定，在向纳税义务人支付收入、结算货款、收取费用时，有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人。如出版社向作者支付稿酬时，出版社应代扣代缴作者的个人所得税。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务，税务机关将支付一定的手续费；反之，未按规定代扣代缴税款，造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库，一经税务机关发现，将要承担相应的法律责任。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务，但按照有关规定，在向纳税义务人收取商品或劳务收入时，有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人，如消费税条例规定，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时，代收代缴委托方应缴纳消费税。

3. 征税对象

征税对象又叫课税对象、征税客体，是税法规定对什么征税，是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物，是区别一种税与另一种税的重要标志。如消费税的征税对象为消费税条例所列举的应税消费品，房产税的征税对象是房屋，增值税的征税对象是增值税条例列举的应税商品及劳务，企业所得税的征税对象为企业按照企业所得税法相关规定计



算的利润总额，等等。征税对象是税法最基本的要素，因为它体现着征税的最基本界限，决定着某一种税的基本范围，同时，征税对象也决定了各个不同税种的名称。如消费税、土地增值税、个人所得税等，这些税种因征税对象不同、性质不同，税名也就不同。征税对象按其性质的不同通常可划分为流转税（或称商品和劳务税）、所得税、财产税、资源税、特定行为税五大类。

4. 税目

税目是指税法中规定征税客体的具体项目，是征税范围的具体体现，是对课税对象质的界定。设置税目的目的首先是明确具体的征税范围，凡列入税目的即为应税项目，未列入税目的，则不属于应税项目。其次，划分税目也是贯彻国家税收调节政策的需要，国家可根据不同项目的利润水平以及国家经济政策等为依据制定高低不同的税率，以体现不同的税收政策。并非所有税种都需规定税目，有些税种不分课税对象的具体项目，一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款，因此一般无须设置税目，如企业所得税。有些税种具体课税对象比较复杂，需要规定税目，如消费税、营业税等。

5. 税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度，是法定的计算税额的尺度。税率代表课税的深度，直接关系到国家财政收入的多少，也是衡量纳税人税负轻重与否的重要标志。因此，它是国家和纳税人之间经济利益分配的调节手段，是税收的中心环节。目前，我国现行的税率主要有比例税率、定额税率、超额累进税率和超率累进税率。

1）比例税率

比例税率是指对同一征税客体或者同一税目，不论数额大小，均按同一比例计征的税率。这种税率不因征税客体数量的多少而变化，应纳税额与征税客体数量之间成正比例关系。我国的比例税率包括 3 种：单一比例税率（如增值税）、差别比例税率（如消费税、关税、营业税、城市维护建设税）、幅度比例税率（如营业税中的娱乐业的税率）。

2）定额税率

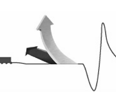
定额税率又称为单位税额，是指按照征税客体确定的计量单位，直接规定固定税额的一种税率形式。定额税率一般适用于从量计征的税种，税额的多少只和征税客体的数量有关，与价格无关。征税客体的计量单位可以是重量、体积、面积等。例如，消费税中的黄酒、啤酒的计量单位是“吨”，消费税中的柴油、汽油的计量单位是“升”，土地使用税计量单位是“平方米”。我国资源税、城镇土地使用税、车船税等采用的都是定额税率。

3）超额累进税率

超额累进税率指把征税对象按数额的大小分成若干等级，每一等级规定一个税率，税率依次提高，但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算，将计算结果相加后得出应纳税款。如个人所得税中的工资薪金所得采用超额累进税率。

4）超率累进税率

超率累进税率是以征收对象数额的相对率划分为若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距的，对超过的部分就按高一级的税率计算征收。目前，我国只



有土地增值税采用了超率累进税率。

6. 纳税环节

纳税环节是指税法规定的征税客体从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。一种税具体确定在哪个或哪几个环节进行征税，这不仅关系到税制结构和税负平衡问题，而且对保证国家的财政收入、便于纳税人缴纳税款、促进企业加强经济核算等都具有重要意义。流转税(如增值税、消费税、营业税等)在生产和流通环节纳税；所得税(包括个人所得税和企业所得税)在分配环节纳税。

7. 纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间方面的规定。税法明确规定每种税的纳税期限是为了保证税收的稳定性和及时性，纳税人按纳税期限缴纳税款，是税法规定的纳税人必须履行的义务。纳税人如不按期缴纳税款，将受到加收滞纳金等处罚。与纳税期限紧密相关的概念有以下 3 个。

(1) 纳税义务发生时间，是指应税行为发生的时间。如《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)规定，采用预收款方式销售货物的，其纳税义务发生时间为货物发出的当天。

(2) 纳税期限。纳税人每次发生纳税义务后，不可能马上去纳税。税法规定了每种税的纳税期限，即每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。如《增值税暂行条例》规定，增值税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或 1 个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定，不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

(3) 缴库期限，指税法规定的纳税期满后，纳税人将应纳税款缴入国库的期限。如《增值税暂行条例》规定，纳税义务人以 1 个月或 1 个季度为一个纳税期的，自期满之日起 15 日内申报纳税，以 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日为一个纳税期的，自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起至 15 日内申报纳税并结清上月税款。

8. 纳税地点

纳税地点是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。税法规定纳税地点的作用在于：一是为了避免对同一应税收入、应税行为重复征税或漏征税款；二是有利于税款的源泉控制，以保证各地方财政在明确的地域范围内取得收入。

9. 减税免税

减税免税是指税法对同一税种中某一部分特定的纳税人、应税产品等给予减轻或免除税负的一种优待规定。

10. 罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

11. 附则

附则一般规定与该税法紧密相关的内容，如该税法的解释权、生效日期等。

1.1.3 税法的分类

1. 依据税法的基本内容和效力分类

依税法的基本内容和效力的不同，可分为税收基本法和税收普通法。

(1) 税收基本法是税法体系的主体和核心，在税法体系中起着母法作用。其基本内容一般包括税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、征税机关的权利与义务、税种设置等。我国目前还没有完整的基本法。

(2) 税收普通法是根据税收基本法的原则，对基本法规定的事项分别立法实施的法律，如个人所得税法、税收征收管理法等。

2. 依税法功能和作用的不同分类

依税法功能和作用的不同，可分为税收实体法和税收程序法。

(1) 税收实体法，规定国家和纳税人的实体权利、义务的税收法律规范的总称。税收实体法一般由构成各税种的单行税法组成，其内容包括纳税人、征税对象、征税范围、计税依据、纳税环节、减税免税、纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点等。它解决向谁课税、课多少税的问题。国家课税权的大小，纳税人负担的轻重，均由税收实体法规定，因此，这是税法的核心部分。我国税收实体法内容主要包括流转税法、财产税法、所得税法和行为税法，如《个人所得税法》《企业所得税法》均属于税收实体法。

(2) 税收程序法，是规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序的法律规范的总称，主要内容包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等，如《税收征管法》就属于税收程序法。

3. 依税法征税对象的不同分类

依税法征税对象的不同，可分为以下几类。

(1) 流转税法，主要包括增值税、消费税、营业税、关税等税法。

(2) 所得税法，主要包括企业所得税、个人所得税等税法。

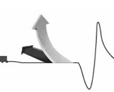
(3) 资源税法，主要包括资源税法、土地增值税、城镇土地使用税法等税法。

(4) 财产和行为税法，主要包括房产税、车船税、印花税、契税等税法。

(5) 特定目的税法，主要包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、筵席税、烟叶税等税法。

4. 依税收收入归属和征管管辖权限的不同分类

依税收收入归属和征管管辖权限的不同，可分为中央税法和地方税法。现行税种可以分为中央税、地方税和中央与地方共享税 3 类。



5. 依税收管辖权的不同分类

依税收管辖权的不同，可分为国内税法、国际税法和外国税法。

（1）国内税法，一般是按照属地原则、属人原则或属地兼属人原则来规定一个国家的内部税收制度。

（2）国际税法，是指国家间形成的税收制度，主要包括双边或多边国家税收协定、条约或国际惯例等。

（3）外国税法，是指各个国家自己制定的税收制度。

1.2 我国现行的税法体系

税法体系是指一国现行全部税收法律规范组成的有机联系的整体。我国现行税法体系是一个由各种单行的税收法律、法规和规章构成的综合体，是在原有税制的基础上，经过1994年大规模的税制改革逐渐完善形成的。

1.2.1 我国现行税法体系的内容

税法是实体内容和征管程序相统一的法，相应地，我国现行税法体系也分为税收实体法和税收程序法两大部分。

1. 税收实体法

税收实体法也称实体税法，主要是指确定税种立法，具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如，《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。税收实体法体系有19个税种，按其性质和作用大致可分为以下几类。

1）流转税

流转税是以流转额为征税对象，选择其在流转过程中的特定环节加以征收的税，包括增值税、消费税、营业税。所谓“流转额”，是指在商品流转过程中商品销售收入额和经营活动所取得的劳务或业务收入额。

流转税的特点主要包括以下几点。

（1）对流转额的征税，是以商品交换和有偿提供劳务为前提，其税目与税率设计、纳税环节与方法等充分反映商品经济的性质和要求。

（2）对流转额的征税，与商品销售环节和劳务提供过程有紧密联系，它通常是在法定的销售行为或劳务活动完成并取得收入之后加以征收的。

（3）流转税的计税依据，与商品价格及劳务收费标准密不可分，税额直接成为商品价格或劳务收费标准的有机组成部分。增值税以不含税的销售额作为计税依据，价税分离，但对最终消费者而言，仍然价税合一。

（4）征收流转税，只与法定流转对象的流转有关，一般不考虑纳税主体的盈利状况，只要发生法定的流转额，都须依法纳税。



(5) 流转税的税目设计很具体、细密，以适应商品流转和劳务交换的各种情况，并且只对税法中列明的项目加以征税，税法未具体列明的不征税。

(6) 流转税一般采用比例税率，同一种征税客体，不论数额大小，均按同一比例征税。

2) 所得税

所得税是以纳税人生产、经营所得或其他所得为征税对象，增减法定项目后加以征收的税，包括企业所得税和个人所得税。所得税主要是在国民收入形成后，对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

3) 资源税

资源税是对我国境内从事国有资源开发，就资源和开发条件的差异而形成的级差收入征收的一种税，包括资源税、城镇土地使用税、土地增值税。

4) 财产和行为税

财产和行为税主要是对某些财产和行为所征收的税。其中，财产税以法定财产为征税对象，根据财产占有或者财产转移的事实，加以征收的税。财产税以纳税人所占有或转移的财产(包括动产与不动产)为征税对象，客体范围严格依法限定；立法精神在于确认、保护财产权及有效利用应税财产，征收标的性质单一，通常作为地方税；面向财产所有人或使用人征收，无税负转移作用，故作为"直接税"，与所得税有相辅相成的功能。财产税包括房产税和车船税。行为税就是发生特定行为，依据法定计税单位和标准，对行为人加以征收的税，行为税包括印花税和契税。

5) 特定目的税

特定目的税是为了达到特定目的而对特定对象和特定行为所征收的税。特定目的税包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、船舶吨税和烟叶税。

6) 关税(流转税类)

关税在本质上属于流转税，由国家海关对进出境货物、物品征收的一种税。所谓"境"指关境，又称"关税领域"或"海关境域"。

关税的特点如下。

(1) 通过制定和调整关税税率，可以内流通，不再另行征收关税。这与其他税种，如增值税、营业税等流转税是不同的。调节进出口贸易，保护国内产业。

(2) 纳税上的统一性和一次性。按照全国统一的进出口关税条例和税则征收关税，在征收一次性关税后，货物就可在整个关境通行。

(3) 税率上的复式性。同一进口货物设置优惠税率和普通税率的复式税则制。优惠税率是一般的、正常的税率，适用于同我国签订有贸易互利条约或协定的国家；普通税率适用于没有同我国签订贸易条约或协定的国家。这种复式税则充分反映了关税具有维护国家主权、平等互利发展国际贸易往来和经济技术合作的特点。

2. 税收程序法

税收程序法也称程序税法，是指税务管理方面的法律，主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。我国现行的程序税法的主要表



现形式是《税收征管法》及《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征管法》实施细则)。

1.2.2 税务机关的设置

根据我国经济和社会发展及实行分税制财政管理体制的需要，现行税务机构设置是中央政府设立国家税务总局(正部级)，省及省以下税务机构分为国家税务局和地方税务局两个系统。国家税务总局对国家税务局系统实行机构、编制、干部、经费的垂直管理，协同省级人民政府对省级地方税务局实行双重领导。

1. 国家税务局

国家税务局系统包括省、自治区、直辖市国家税务局，地区、地级市、自治州、盟国家税务局，县、县级市、旗国家税务局，征收分局、税务所。征收分局、税务所是县级国家税务局的派出机构，前者一般按照行政区划、经济区划或者行业设置，后者一般按照经济区划或者行政区划设置。

省级国家税务局是国家税务总局直属的正厅(局)级行政机构，是本地区主管国家税收工作的职能部门，负责贯彻执行国家的有关税收法律、法规和规章，并结合本地实际情况制定具体实施办法，局长和副局长均由国家税务总局任命。

2. 地方税务局

地方税务局系统包括省、自治区、直辖市地方税务局，地区、地级市、自治州、盟地方税务局，县、县级市、旗地方税务局，征收分局、税务所等。

省级地方税务局是省级人民政府所属的主管本地区地方税收工作的职能部门，一般为正厅(局)级行政机构，实行地方政府和国家税务总局双重领导，以地方政府领导为主的管理体制。

省以下地方税务局实行上级税务机关和同级政府双重领导，以上级税务机关垂直领导为主的管理体制。即地区(市)、县(市)地方税务局的机构设置、干部管理、人员编制和经费开支均由所在省(自治区、直辖市)地方税务局垂直管理。

国家税务总局对省级地方税务局的领导，主要体现在税收政策、业务的指导和协调，对国家统一的税收制度、政策的监督，组织经验交流等方面。省级地方税务局的局长人选由地方政府征求国家税务总局意见之后任免。

1.2.3 税收征管范围的划分

我国有关法律、法规规定，我国税收分别由财政、税务、海关等系统负责征收管理。

1. 国家税务局系统负责征收管理的项目

国家税务局系统负责征收管理的项目有中央税、中央与地方共享税以及与此相关的滞纳金、补税、罚款等，具体包括增值税、消费税、车辆购置税，铁路总公司、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税、所得税、城市维护建设税，中央企业缴纳的所得

税，中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的所得税，地方银行、非银行金融企业缴纳的所得税，海洋石油企业缴纳的所得税、资源税，部分企业的企业所得税(自 2009 年 1 月 1 日起，新增企业所得税纳税人中，应缴纳增值税的企业，其企业所得税由国税局管理；应缴纳营业税的企业，其企业所得税由地税局管理)，证券交易税(开征之前为对证券交易征收的印花税)，个人所得税中对储蓄存款利息所得征收的部分等。

2. 地方税务局系统负责征收管理的项目

地方税务局系统负责征收管理的项目有地方税以及与此相关的滞纳金、补税、罚款等，具体包括营业税、城市维护建设税(不包括上述由国家税务局系统负责征收管理的部分)，地方国有企业、集体企业、私营企业缴纳的所得税、个人所得税(不包括对银行储蓄存款利息所得征收的部分)，资源税，城镇土地使用税，耕地占用税，土地增值税，房产税，车船税，车船使用牌照税，印花税，契税，屠宰税，筵席税及其地方附加，地方税的滞纳金、补税、罚款等。

为了加强税收征收管理，降低征收成本，避免工作交叉，简化征收手续方便纳税人，在某些情况下，国家税务局和地方税务局可以相互委托对方代征某些税收。

3. 地方财政部门征收管理的项目

在大部分地区，地方附加、契税、耕地占用税等仍由地方财政部门征收和管理。

4. 海关系统负责征收管理的项目

海关系统负责征收管理的项目有关税、行李和邮递物品进口税，此外还负责代征进出口环节的增值税和消费税。

1.2.4　中央政府与地方政府税收收入的划分

根据党的十四届三中全会的决定，为了进一步理顺中央与地方的财政分配关系，增强中央的宏观调控能力，促进社会主义市场经济体制的建立，国务院决定自 1994 年 1 月 1 日起实行分税制。

分税制是指中央与的地方政府之间，根据各自的事权范围划分税种和管理权限，实行收支挂钩的分级管理财政体制。分税制财政管理体制，从税收管理体制来看，主要是按照税种统一划分为中央税、地方税、中央与地方共享税，并建立行使中央税权和地方税权的执行体系，分设中央和地方两套税务机构分别征管。

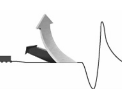
按照国务院《关于实行分税制财政管理体制的规定》，我国中央政府与地方政府税收收入的划分情况如下。

1) 中央政府固定的税收收入(即中央税)

中央政府固定收入包括消费税(含进口环节海关代征的部分)、关税、海关代征的进口环节增值税、车辆购置税等。

2) 地方政府固定的税收收入(即地方税)

地方政府固定收入包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船



税、契税。

3）中央政府与地方政府共享的税收收入(即中央与地方共享税)

(1) 增值税(不含进口环节由海关代征的部分)，其中中央政府享有75％，地方政府享有25％。

(2) 营业税，其中铁路总公司、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府享有，其余部分归地方政府。

(3) 在企业所得税中，铁路总公司、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府，其余部分中央与地方政府按60％与40％的比例分享。

(4) 个人所得税，除储蓄存款利息所得的个人所得税外，其余部分的分享比例与企业所得税相同。

(5) 资源税，其中海洋石油企业缴纳的部分归中央政府享有，其余部分归地方政府。

(6) 城市维护建设税，其中铁路总公司、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府享有，其余部分归地方政府。

(7) 印花税，其中证券交易印花税收入的97％归中央政府享有，其余3％和其他印花税收入归地方政府。

(8) 营业税改征增值税试点期间保持现行财政体制基本稳定，原归属试点地区的营业税收入，改征增值税后收入仍归属试点地区，税款分别入库。因试点产生的财政减收，按现行财政体制由中央和地方分别负担。

1.3　税收征管的主要程序

税收是国家财力的主要来源，涉及广大纳税人的切身权益。为使税收征纳工作顺利进行，保证国家税收收入足额入库，维护纳税人的合法权益，税务机关必须依法进行税收征收管理。下面简要介绍税收征管的主要程序。

1.3.1　税务登记

税务登记是税务机关对纳税人的生产、经营活动进行登记并据此对纳税人实施税务管理的一种法定制度。税务登记又称纳税登记，它是税务机关对纳税人实施税收管理的首要环节和基础工作，是征纳双方法律关系成立的依据和证明，也是纳税人必须依法履行的义务。

1. 税务登记的程序

根据税法规定，凡由法律、行政法规规定的应税收入、应税财产或者应税行为的纳税人，应当向税务机关办理税务登记；凡法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人，应向税务机关办理扣缴税款登记。

根据《税收征管法》和国家税务总局印发的《税务登记管理办法》，我国税务登记制度大体包括设立税务登记，变更税务登记，注销税务登记，停业、复业登记和外出经营报验登记。

1）设立税务登记

设立税务登记是纳税人在其设立或开业时办理的税务登记。根据我国《税收征管法》的规定，企业、企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所，个体工商户和从事生产、经营的事业单位(以下统称从事生产、经营的纳税人)，自领取营业执照之日起30日内，应持有关证件向税务机关申报办理登记；从事生产、经营的纳税人所属的跨地区的非独立经济核算的分支机构，除由总机构申报办理税务登记外，也应当自设立之日起30日内，向分支机构所在地主管税务机关申报办理税务登记；另外，对不从事生产经营活动，但是依照法律、法规规定负有纳税义务的单位和个人(即非从事生产、经营的纳税人)，除临时取得应税收入或发生应税行为以及只缴纳个人所得税、车船税外，都应当自有关部门批准之日起30日内，按照《税收征管法》规定的程序及要求，向税务机关申报办理税务登记。

从事生产、经营的纳税人办理税务登记时，应按其生产、经营所在地税务机关确定的管辖范围，在规定的时间内，向其主管税务机关提出申请办理税务登记的书面报告，如实填写税务登记表。此外，纳税人向税务机关填报税务登记表时，应当根据不同情况提供下列有关证件、资料：①营业执照；②有关合同、章程、协议书；③银行账号证明；④居民身份证、护照或者其他合法证件；⑤税务机关要求提供的其他有关证件、资料。税务机关在依据上述证件、资料对税务登记表中的内容进行核对以后，应将有关的证件、资料退还给登记申请人。

对于上述的税务登记表和申请人提供的有关证件、资料，税务机关应当自收到之日起30日内审核完毕。对其中符合规定的，给予登记，发给税务登记证件；对不符合规定的，也应给予答复，至此，申请人就完成了登记手续。除纳税人应依法进行税务登记外，依照税收法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人，应当向税务机关申报领取代扣代缴或者代收代缴税款的凭证。

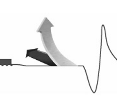
2）变更税务登记

变更税务登记，是纳税人税务登记内容发生重要变化时向税务机关申报办理的税务登记手续。纳税人在办完最初的设立税务登记后，若在一段时间后税务登记内容发生变化，则原来在工商行政管理机关办理过注册登记的纳税人，应当自工商行政管理机关或者其他机关办理变更登记之日起30日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理变更税务登记。按照规定不需要在工商行政管理机关办理注册登记的纳税人，应当自发生变更之日起30日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

前述税务登记表的主要内容发生变化，主要是指单位名称、法人代表、住所或经营地点(不涉及主管税务机关变动的)、经营范围、经营方式、经营性质或经济类型、注册资金(资本)、隶属关系、生产经营期限、开户银行账号、生产经营权属以及其他税务登记内容发生变化。由于这些变化可能会引起纳税人所适用的税种、纳税手续、税务会计处理等方面的变化，从而会影响到纳税人的实体税负和在税法上的地位，因而通过及时办理变更税务登记，做出相应的调整，对于保护征纳双方的合法权益都是非常必要的。

3）注销税务登记

注销税务登记，则是指纳税人税务登记内容发生了根本性变化，需终止履行纳税义务



时向税务机关申报办理的税务登记手续。

纳税人在以下3类情况下需要办理注销税务登记，并应在办理注销税务登记前，向税务机关结清应纳税税款、滞纳金、罚款，缴销所有发票和发票领购簿、缴款书及其他税务证件。

(1) 纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形，依法终止纳税义务的，应当在向工商行政管理机关办理注销登记前，持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记；按规定不需要在工商行政管理机关办理注册登记的，应当自有关机关批准或者宣告终止之日起15日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

(2) 纳税人因住所、经营地点变动而涉及改变税务登记机关的，应当在向工商行政管理机关申请办理变更或注销登记前，或者住所、经营地点变动前，向原税务登记机关申报办理注销税务登记，并在30日内向迁达地税务机关申请办理税务登记。

(3) 纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的，应当自营业执照被吊销之日起15日内，向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

税务机关对纳税人提交的注销税务登记的申请报告及所附的材料应当及时予以审核，对符合条件并缴清应纳税款、滞纳金、罚款和交回发票的，予以办理注销税务登记，收回税务登记证件，开具清税证明。纳税人持清税证明及其他有关文件，向工商行政管理部门申请注销工商登记。

4) 停业、复业登记

实行定期定额征收方式的纳税人，在营业执照核准的经营期限内需要停业的，应当向税务机关提出停业登记，说明停业的理由、时间、停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况，并如实填写申请停业登记表。税务机关经过核准(必要时可实地审查)，应当责成申请停业的纳税人结清税款并收回税务登记证件、发票领购簿和发票，办理停业登记。纳税人停业期间发生纳税义务，应当及时向主管税务机关申报，依法补缴应纳税款。

纳税人应当于恢复生产、经营前，向税务机关提出复业登记申请，经确认后，办理复业登记，领回或启用税务登记证件和发票领购簿及其领购的发票，纳入正常管理。

纳税人停业期满不能及时恢复生产、经营的，应当在停业期满前向税务机关提出延长停业登记。纳税人停业期满未按期复业又不申请延长停业的，税务机关应当视为已恢复营业，实施正常的税收征收管理。

5) 外出经营报验登记

从事生产经营的纳税人临时到外县(市)从事生产经营活动的，必须持所在地主管国家税务机关填发的《外出经营活动税收管理证明》(以下简称《外管证》)向经营地税务机关办理报验登记，并接受经营地税务机关的依法管理。《外管证》的有效期限一般为30日，最长不得超过180天(从事生产经营的纳税人外出经营，在同一地累计超过180天的，应当在营业地办理税务登记手续)，纳税人应当在《外管证》有效期届满后10日内，持《外管证》回原税务登记地税务机关办理《外管证》缴销手续。纳税人在《外管证》注明地进行生产经营前向当地税务机关报验登记，并提交下列证件、资料：①税务登记证件副本；②《外管证》；纳税人在《外管证》注明地销售货物的，除提交以上证件、资料外，应如实填写《外出经营货物报验单》，申报查验货物；纳税人外出经营活动结束，应当向经营

地税务机关填报《外出经营活动情况申报表》，并结清税款、缴销发票。

2. 税务登记证件的使用和管理

税务登记证件，是纳税人履行了税务登记义务的书面证明。纳税人持税务登记证件依法办理下列税务事项。①申请办理减税、免税、退税；②申请办理延期申报、延期缴纳税款；③领购发票；④申报办理外出经营活动税收管理证明；⑤在银行或者其他金融机构开立基本存款账户和其他存款账户，并将其全部账号向税务机关报告；⑥办理停业、歇业；⑦申报办理税务机关规定的其他有关事项。

银行和其他金融机构应当在从事生产、经营的纳税人的账户中登录税务登记证件号码，并在税务登记证件中登录从事生产、经营的纳税人的账户账号。税务机关依法查询从事生产、经营的纳税人开立账户的情况时，有关银行和其他金融机构应当予以协助。

税务登记证件作为纳税人履行纳税义务的书面证明，应当在其生产、经营场所内明显、易见的地方张挂，亮证经营。对已核发的税务登记证件，税务机关应当 1 年验证 1 次，3 年换证 1 次。

1.3.2 纳税申报

纳税申报是指纳税人发生纳税义务后，依法在规定的时间内向税务机关报送纳税申报表、财务会计报表及其他有关资料的一项征管制度。纳税申报是纳税人必须履行的法定手续，也是纳税人履行纳税义务、界定纳税人法律责任的主要依据，是税务机关税收管理信息的主要来源和税务管理的重要制度。

1. 办理纳税申报的对象

(1) 负有纳税义务的单位和个人，应在发生纳税义务之后，按税法规定或税务机关核定的期限，如实向主管税务机关办理纳税申报。

(2) 取得临时应税收入或发生应税行为的纳税人，在发生纳税义务之后，即向经营地税务机关办理纳税申报和缴纳税款。

(3) 享有减税、免税待遇的纳税人，在减税免税期间应当按照规定办理纳税申报。

(4) 扣缴义务人作为间接负有纳税义务的单位和个人，必须在法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内报送代扣代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。

2. 纳税申报的期限

《税收征管法》规定纳税人和扣缴义务人都必须按照规定的期限办理纳税申报。申报期限是根据税法规定的纳税期限和报缴税款期限核定的。纳税期限是纳税人据以计算应纳税额的时间界限，报缴期限是从纳税期限届满之日纳税人缴纳税款的时间界限。申报期限有两种：一是法律、行政法规明确规定的；二是税务机关按照法律、行政法规的原则规定，结合纳税人生产经营的实际情况及其所应缴纳的税种等相关问题予以确定的。两种期限具有同等的法律效力。各税种在征收管理上有一定的差异，因此，其纳税期限和申报期



限也不尽相同。报缴期限规定的最后一天，如遇公休日可以顺延。如果由于不可抗力或财务会计处理上的特殊情况等原因，纳税人不能按期申报，扣缴义务人不能按期报送代扣代缴税款报告表的，经税务机关核准，可以延期申报，但最长不得超过3个月，其税款应按上期或税务机关核定期限内办理。

3. 纳税申报的内容

纳税申报的内容主要明确在各税种的纳税申报表和代扣代缴、代收代缴税款报告表内，还有的是随纳税申报表附报的财务报表和有关纳税资料中体现。纳税人、扣缴义务人的纳税申报或者代扣代缴、代收代缴税款报告表的主要内容包括：税种、税目，应纳税项目或者应代扣代缴、代收代缴税款项目，适用税率或者单位税额，计税依据，扣除项目及标准；应退税项目及税额，应减免税项目及税额，应纳税额或者应代扣代缴、代收代缴税额，税款所属期限、延期缴纳税款、欠税、滞纳金等。

纳税人办理纳税申报时，应当如实填写纳税申报表，并根据不同情况相应地报送下列有关证件、资料：①财务、会计报表及其说明材料；②与纳税有关的合同、协议书及凭证；③税控装置的电子报税资料；④外出经营活动税收管理证明和异地完税凭证；⑤境内或者境外公证机构出具的有关证明文件；⑥税务机关规定应当报送的其他有关证件、资料；⑦扣缴义务人办理代扣代缴、代收代缴税款报告时，应当如实填写代扣代缴、代收代缴税款报告表，并报送代扣代缴、代收代缴税款的合法凭证以及税务机关规定的其他有关证件、资料。

纳税人在申报期内无论有无收入，都必须在规定的期限内如实填报申报表，并附送有关资料。享受减免税优惠的纳税人，在减免税期限内应按两部分进行纳税申报：一是按正常纳税年度进行申报，并据以计算应纳税额；二是按其享受税收优惠的待遇，依据税收优惠规定计算应纳税额。

4. 纳税申报的方法

(1) 自行申报。纳税人、扣缴义务人在法律、行政法规所确定的申报期限内，到主管税务机关办理纳税申报或者代扣代缴、代收代缴税款报告，也可以采取数据电文方式办理纳税申报。其中，数据电文方式是指税务机关确定的电话语音、电子数据交换和网络传输等方式。例如，目前纳税人的网上申报，就是数据电文申报方式的一种形式。

(2) 邮寄申报。纳税人到主管税务机关办理纳税申报有困难的，经税务机关批准，可以采取邮寄申报的方式，将纳税申报表及其有关的纳税资料通过邮局寄送主管税务机关。邮寄申报的，以邮出地的邮戳日期为实际申报日期。

(3) 代理申报。纳税人、扣缴义务人自行申报有困难，或者是由于其他方面原因的考虑，可委托税务代理人办理纳税申报。

1.3.3 税款缴纳

1. 纳税期限的确定

纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规



定确定的期限缴纳或者解缴税款。纳税期限是根据纳税人的生产经营规模和各个税种的特点明确的，由税法规定的纳税人和扣缴义务人向国家缴纳税款或者解缴税款的时间界限，由纳税计算期、税款缴库期决定。一般来说，纳税计算期满后，纳税人就应马上缴纳其应缴税款。但考虑到纳税人、扣缴义务人在纳税计算期内所取得的应税收入和应纳税款以及代扣、代收税款都需要一定的时间来进行结算和办理有关手续，因此，税法又根据各税种的特点和纳税计算期的长短，规定了不同的税款缴库期。

2. 税款的入库及滞纳金

税务机关应当将各种税收的税款、滞纳金、罚款，按照国家规定的预算科目和预算级次及时缴入国库，税务机关不得占压、挪用、截留，不得缴入国库以外或者国家规定的税款账户以外的任何账户。对审计机关、财政机关依法查出的税收违法行为，税务机关应当根据有关机关的决定、意见书，依法将应收的税款、滞纳金按照税款入库预算级次缴入国库，并将结果及时回复有关机关。

经税务机关批准，采取邮寄申报纳税的纳税人，应当在邮寄纳税申报表的同时，汇寄应纳税款。税务机关收到纳税申报表和税款后，经审核没有问题的，必须向纳税人开具完税凭证，办理税款缴库手续。

根据《税收征管法》的规定，纳税人因有特殊困难，需要延期缴纳税款的，应当在规定的缴纳期限内，向主管税务机关提出书面申请，并经县以上税务局(分局)局长批准后方可延期缴纳，但延期缴纳税款的时间最长不得超过 3 个月。纳税人有下列情形之一的，属于《税收征管法》第三十一条所称的“特殊困难”。

(1) 因不可抗力，导致纳税人发生较大损失，正常生产经营活动受到较大影响的。

(2) 当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的。

纳税人需要延期缴纳税款的，应当在缴纳税款期限届满前提出申请，并报送下列材料。

(1) 申请延期缴纳税款报告。

(2) 当期货币资金余额情况及所有银行存款账户的对账单。

(3) 资产负债表。

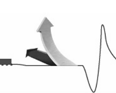
(4) 应付职工工资和社会保险费等税务机关要求提供的支出预算。

税务机关应当自收到申请延期缴纳税款报告之日起 20 日内做出批准或者不予批准的决定；不予批准的，从缴纳税款期限届满之日起加收滞纳金。

纳税人、扣缴义务人未按规定期限缴纳税款或解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳或解缴外，从滞纳税款之日起按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。但对经税务机关批准或延期缴纳税款的纳税人，在批准的期限内不加收滞纳金。加收税款滞纳金的起止时间为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起，至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。

1.3.4 纳税检查

税务机关进行纳税检查时，依法享有下列职责。



（1）税务机关有权进行下列税务检查。

① 检查纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料，检查扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款账簿、记账凭证和有关资料。

② 到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产，检查扣缴义务人与代扣代缴、代收代缴税款有关的经营情况。

③ 责成纳税人、扣缴义务人提供与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的文件、证明材料和有关资料。

④ 询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况。

⑤ 到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料。

⑥ 经县以上税务局(分局)局长批准，凭全国统一格式的检查存款账户许可证明，查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户。税务机关在调查税收违法案件时，经设区的市、自治州以上税务局(分局)局长批准，可以查询案件涉嫌人员的储蓄存款。税务机关查询所获得的资料，不得用于税收以外的用途。

（2）税务机关对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入的迹象的，可以按照本法规定的批准权限采取税收保全措施或者强制执行措施。

（3）纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查，如实反映情况，提供有关资料，不得拒绝、隐瞒。

（4）税务机关依法进行税务检查时，有权向有关单位和个人调查纳税人、扣缴义务人和其他当事人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的情况，有关单位和个人有义务向税务机关如实提供有关资料及证明材料。

（5）税务机关调查税务违法案件时，对与案件有关的情况和资料，可以记录、录音、录像、照相和复制。

（6）税务机关派出的人员进行税务检查时，应当出示税务检查证和税务检查通知书，并有责任为被检查人保守秘密；未出示税务检查证和税务检查通知书的，被检查人有权拒绝检查。

1.3.5　违法违章处理

税务违法违章是指纳税人在履行纳税义务的过程中，违反国家税收法律、法规、制度及相关法律、法规、制度但尚未构成犯罪的各种行为。违法违章处理是税务机关对纳税人的税务违法违章行为依照法律法规和税收征管制度规定，采取一定的措施进行处理。它包括向纳税人发出责令限期改正通知书、取消有关资格和税收优惠待遇、停供发票、收缴发票、追缴税款、滞纳金等。

1. 税务违法、违章行为的主要类型

1）税务登记类

这指纳税人不办理税务登记，未按规定的期限办理税务登记、变更登记、注销登记、换证，未按规定使用税务登记证件及未按规定将全部银行账号向税务机关报告等行为。



2）账簿、凭证管理类

这指纳税人或扣缴义务人未按规定设置、保管有关的纳税资料或凭证，未按规定将财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备查，未按规定安装、使用税控装置，或者损毁或者擅自改动税控装置等行为。

3）纳税申报类

这指纳税人未按规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的，或者扣缴义务人未按规定期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料等行为。

4）发票管理类

这指纳税人违反《税收征管法》第七十一条和《中华人民共和国发票管理办法》等规定的各种违章行为。

5）其他税务违法、违章行为

偷税，编造虚假纳税依据，不进行纳税申报，不缴或者少缴税款，妨碍税务机关追缴欠税，骗取国家出口退税款，抗税，责令限期缴纳逾期仍不缴纳税款，扣缴义务人应扣未扣、应收未收税款，阻挠税务机关检查，有《税收征管法》规定的违法行为而拒不接受税务机关处理，未经税务机关委托擅自征收税款，经营出口货物的企业未按规定办理出口退税登记、未按规定使用有关出口退税账簿票证、拒绝主管退税的税务机关检查和提供退税资料和凭证、非法提供或开具假退税凭证等行为。

2. 违法违章处理程序

(1) 税收征管各环节发现纳税人、扣缴义务人有下列税务违法违章行为时，应制作《责令限期改正通知书》，按照一般税务执行程序送达纳税人。同时处以罚款的，如未按照规定的期限申报办理税务登记、变更或者注销登记的；未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料的；未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备查的；未按照规定将全部银行账号向税务机关报告的；未按照规定安装、使用税控装置，损毁或者擅自改动税控装置的；扣缴义务人未按照规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款凭证及有关资料的；纳税人未按照规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的；或者扣缴义务人未按照规定的期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料的；纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的；纳税人、扣缴义务人逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务机关检查的，转入税务行政处罚程序处理。

(2) 税收征管各环节发现纳税人、扣缴义务人有下列的税务违法违章行为，涉及应依法取消有关资格和税收优惠待遇、停供发票、收缴发票等，可以制作《税务处理决定书》，经批准后，按照一般税务执行程序送达纳税人，实施取消有关资格和税收优惠待遇、停供发票、收缴发票等行为。并处罚款的，转入税务行政处罚程序处理。构成犯罪的，依法移送公安机关追究刑事责任，其中包括：违反税务机关规定非法印制发票的；从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人有税收违法行为，拒不接受税务机关处理的。

(3) 税收征管各环节发现纳税人、扣缴义务人有下列税务违法行为时，应制作《税务处理决定书》，经批准后，按照一般税务执行程序送达纳税人，追缴税款、滞纳金。并处



罚款的，转入税务行政处罚程序处理。构成犯罪的，依法移送公安机关追究刑事责任。其中包括：纳税人、扣缴义务人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或进行虚假的纳税申报，不缴、少缴应纳税款或者已扣、已收税款的；纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的；纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴的税款的；以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款的；以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的；扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的。

（4）税收征管各环节在处理纳税人的税务违法违章行为过程中，发现纳税人有逃避纳税义务的嫌疑，依法采取税收保全措施；对于拒不缴纳税款、滞纳金和拒不缴纳罚款的，依法采取税收强制执行措施。

3. 违法违章处理的法律救济

纳税人及其他当事人对税务机关的违法违章处理决定不服，在纳税上同税务机关发生争议时，必须先依照税务机关的处理决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议。经过复议维持原决定的，继续执行原决定；经过复议撤销或变更了原决定的，按照行政复议机关《税务行政复议决定书》的要求，填制相关文书，撤销原处理决定，并按要求采取新的相关措施。纳税人及其他当事人对以上行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。



本章小结

本章讲述了税法的基本概念、税收“三性”以及税收法律关系和税法的构成要素。税收与税法密不可分，税收之所以必须采用法的形式，是由税收和法的本质决定的。税法是国家权力机关及其授权的行政机关制定的调整税收关系的法律规范的总称。税收具有强制性、无偿性、固定性的“三性”特征。税收法律关系主要由主体、客体、内容三要素构成。税法的构成要素主要包括税法主体、征税客体、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收特别措施、罚则等。其中，税法主体、征税客体、税率是税法最基本的构成要素。本章还讲述了我国现行的税法体系、税收收入划分以及税收征管的主要程序。我国现行税法体系主要包括税收实体法和税收程序法。由于我国实行分税制，因此税务机关包括国、地税两个系统，征管范围有所不同，税收收入也按照相应规则划分。税收征管的程序主要包括税务登记、纳税申报、税款缴纳、纳税检查、违法违章处理。其中税务登记、纳税申报是重点。

复习思考题

（1）征税机关的税收征管范围如何划分？
（2）中央政府与地方政府税收收入如何划分？
（3）纳税人如何进行纳税登记？纳税登记的种类有哪些？
（4）纳税人如何进行纳税申报？
（5）纳税人违法违章如何进行处理？



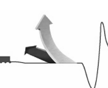
第2章 税务会计原理

教学目标

本章主要讲述税务会计的基本理论。通过本章的学习，应了解税务会计的产生与发展过程，各国税务会计的模式；重点掌握税务会计的基本概念、核算对象；理解税务会计设立的必要性以及税务会计工作的范围。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
税务会计的基础概念	(1) 掌握税务会计的概念 (2) 掌握税务会计的对象	(1) 税务会计的概念 (2) 税务会计的对象 (3) 税务会计工作的对象
税务会计的职能	了解税务会计的职能	(1) 核算的职能 (2) 监督的职能
税务会计模式的国际比较	了解美国、日本、法国等税务会计模式的差异及产生原因	(1) 经济因素 (2) 法律因素



导入案例

某公司税务会计岗位职责

岗位名称：税务会计　　隶属部门：财务部　　直接上级：财务部经理

1. 岗位工作概述

根据税法和税务程序的规定，税务会计负责本公司所有税务的计算及申报工作，按时足额纳税，保障公司的利益和国家权益。

2. 工作职责与任务

(1) 负责公司税务的申报：进行内销增值税申报；进行外销增值税的免税申报；进行外销增值税退税；进行公司所得税申报；进行个人所得税代扣代缴；进行公司房产税、车船税的申报；进行印花税的计算，贴花及注销。

(2) 负责公司进出口业务的核销：根据进出口情况核销进出口业务；领取进出口所需的业务单据。

(3) 向上级有关部门报送相应的报表：填写、录入公司各财务报表；向税务、财政报送季度资产负债表、利润表及年度全套报表等；填制对外统计台账和月度报表；向上级主管单位送交统计报表或财务报表。

3. 工作绩效标准

(1) 按时足额纳税，保证税务申报及时准确，减少公司不必要的损失。

(2) 准确核销进出口业务，保证进出口业务的顺利进行。

(3) 按时向上级报送报表。

4. 岗位工作关系

1) 内部关系

(1) 所受监督：在税务的申报和税款的缴纳方面，直接接受财务部经理的指示和监督。

(2) 所施监督：一般情况本岗位不实施对其他岗位的工作监督。

(3) 合作关系：在进出口核销方面，向销售部取得相关的内销外销发票，在协助核算劳资方面，向人事部取得工资清单。

2) 外部关系

在进行税务申报方面，与税务局发生联系；在进出口核销方面，与外汇管理局发生联系；在申报缴纳地税方面，与财政局发生联系；在缴纳税款方面，与银行发生联系。

5. 岗位工作权限

对进出口业务的审核权；税款的缴纳权。

6. 知识及教育水平要求

财务知识；税务知识；税法、经济法方面的知识；会计核算的相关知识；计算机基础知识及常用软件知识；英语知识。

7. 岗位技能要求

熟悉各种税务法规及税务申报的程序；熟悉公司的各种法规；有较强的计算能力、统计能力；具有办税员证等。

2.1　税务会计及其历史演进

税务会计作为会计学科的一个分支，在美英等西方发达国家早已发展成型。在这些国家中，企业财会部门设置有专门机构和人员来管理税务会计事务。如一般的中型以上的企



业，都在财务副总裁（或称首席财务官，CFO）之下分设会计主任（或称主计长，Controller）、财务主任（或称司库，Treasurer）、税务主任（或称纳税主管，Tax Executive），分别掌管3个方面的工作。税务方面的工作主要包括纳税申报、税收筹划、代扣代缴税款、税款缴纳和与税收征管部门进行沟通等事项，税务会计工作人员定期将对纳税活动的有关信息情况进行处理。在我国，税务会计长期被作为财务会计的一部分，没有得到充分的重视，1994年及之后的税制改革，为我国税务会计的建立和发展提供了经济环境。

2.1.1 税务会计的概念

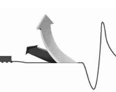
由于政治、经济等因素的差异，对于如何界定税务会计，不同的学者有不同的观点。依据税务会计与财务会计的关系，总结起来不外乎3种不同的观点：完全统一说、完全独立说和相互依存说。完全统一说认为没有独立的企业税务会计，税务会计是财务会计的一个组成部分，它主要是计算应税收入或应税所得并确定应纳税额，同时按会计准则对税款费用等进行确认、计量和记录。完全独立说认为，由于税法和会计准则的差异越来越大，导致税法要求的会计和企业财务会计实务并行发展并逐渐形成了独立的会计新学科——税务会计，而且税务会计的理论体系完全不同于财务会计。美国税务会计专家史蒂文·F·吉特曼认为税务会计在本质上是处理两类问题：一类是某项目是否应确定为收入或费用，另一类是该项目何时被确认为收入或费用。这一观点也体现在美国联邦税务会计理论框架中。相互依存说则认为税法关于会计的规定应以某种形式依存于企业财务会计，两者在内容和方法上存在一定的交叉。这3种学说比较而言，完全统一说和相互依存说的观点有悖于税务会计独立发展的趋势，完全独立说则相对具有较强的科学性和合理性。

日本税务会计专家武田昌辅认为，税务会计是为计算法人税法中的应税所得而设立的会计，它不是制度会计，而是以企业会计为依据，按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计；日本的富岗幸雄先生认为，税务会计是根据税务会计的预测方法来掌握并计算出确定的计税标准，从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计；盖地教授认为，税务会计是以国家现行税收法规为准绳，运用会计学的理论与方法，连续、系统、全面地反映税款的形成、计算和缴纳，即对企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。

随着税收法规的日益复杂化，税务会计将是财务会计和管理会计的自然延伸。税务会计是税收与会计结合起来的一门交叉学科，是进行税务筹划、税金核算和纳税申报的一种会计系统。税务会计以会计学基本理论与方法为基础，以税法法律制度为准绳，对纳税人应纳税款的形成、申报、缴纳进行反映和监督的一种管理活动。

2.1.2 税务会计的产生和发展

税收的历史可谓源远流长，在生产资料私有制、国家出现之后它就已经存在了。会计的萌芽出现得更早，在原始社会晚期就已经存在会计的雏形。如果将纳税人向国家缴税与其会计记录相融合视为税务会计产生的标志，则在公元前18世纪的巴比伦王国就已经有税务会计了，但这种税务会计只能是涉税事项的原始计量和记录，与现在的税务会计



不同。

伴随着商品经济的发展和社会分工的细化，专业化生产程度越来越高，企业与行业的发展日趋多样化，会计实践与理论也随着社会经济生活的复杂化而日趋丰富。企业会计已经成为监督企业经济活动的重要手段。与此同时，税收作为一种国家参与社会产品价值分配的经济活动也得以完善和发展。在税务会计的产生和发展过程中，现代所得税法的诞生和不断完善对其影响最大，因为企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资等各环节、各方面，涉及收入、收益、成本、费用等会计核算的全过程；科学先进的增值税的产生和不断完善，也对税务会计的发展起了重要的促进作用，因为它对企业会计提出了更高的要求，迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置、记载上分别反映收入的形成和物化劳动的转移价值以及转移价值中所包括的已纳税金，这样才能正确核算其增值额，从而正确计算企业应纳增值税额。因此，外界环境的变化使得税务会计越来越重要，同时，税务会计也如国家的税法、税制、会计准则、会计制度一样，越来越健全、越来越复杂。

会计和税收在目标上的差异是税务会计产生的直接原因。会计与税收不同的职能和学科属性决定了会计与税收在其制度设计过程中遵循不同的目标、处理原则和业务规范。税法的目标是及时征税、公平征税。在现代社会，政府通过税收立法获取所需要的资源，以法律的形式规定征税行为和纳税人的纳税行为，税收法规是为了规范和调控企业纳税行为，保证征税实现，其相关规定比会计制度更具刚性，在处理方法和程序上很少给纳税人自我选择的特权。而会计的目标是向企业的财务利害关系人提供有利于决策的财务信息，它面向的是信息使用者，强调为投资者、债权人、政府管理者等相关利益人服务。目标上的差异必然会导致税法和会计规定上存在差异，企业作为纳税主体，在税收法律关系中是被管理者，但在会计行为中则居于主动的地位；这种不一致不仅表现在法律地位上，而且表现在二者经济利益上的不同，税务行为更多地体现为国家的利益，会计行为更多地体现为企业的利益；这种不一致就产生二者的互调性，即税务会计对其差异进行调整，这是税务会计产生的内在动因。税务会计的产生既满足了国家及时征税、公平征税的要求，又满足了纳税人考虑自己纳税是否合理、合法以及享受税收优惠为企业经济效益服务的目的。

现在，税务会计与财务会计、管理会计已经构成会计学科的三大分支。税务会计知识已经成为所有会计师和注册会计师等所必须通晓的专业知识领域。

2.1.3　税务会计工作的内容

税务会计工作的内容包括企业与纳税有关的一切涉税事宜，包括以下几方面。

1. 税务登记

税务登记是税务机关对纳税人的生产、经营活动进行登记并据此对纳税人实施税务管理的一种法定制度。税务登记又称纳税登记，它是税务机关对纳税人实施税收管理的首要环节和基础工作，是征纳双方法律关系成立的依据和证明，也是纳税人必须依法履行的义务。它包括开业税务登记、变更、注销税务登记、停业、复业登记和外出经营报验登记。这些工作是由企业税务会计人员办理的，是税务会计工作的重要内容。

2. 账簿、凭证管理

账簿是纳税人、扣缴义务人连续地记录其各种经济业务的账册或簿籍。凭证是纳税人用来记录经济业务，明确经济责任，并据以登记账簿的书面证明。账簿、凭证管理是税务管理的重要内容，在税收征管中占有十分重要的地位。企业应按规定设置会计科目及明细科目，核算有关税种，建立有关账簿，加强对账簿、发票、收据等凭证的管理，并由税务会计人员统一负责。

发票管理是税务会计凭证管理中一个重要的环节，它是企业财务收支的法定凭证。增值税专用发票除了具备商事凭证作用外，还是企业抵扣税款的法定凭证。因此，企业或个人需用发票时，在办理登记后，应向税务机关提出申请，按规定的手续方可购领。需用增值税专用发票的，还必须先申请认定“增值税一般纳税人”资格。但是，税务会计不必在企业财务会计之外另行设置一套账簿。

3. 税款的计缴

税款的计缴是指纳税人按照国家税法对其应纳税产品或劳务采取一定的方法计算出应纳税款，并在规定的期限内向代表国家金库的银行缴纳税款。

4. 纳税申报及账务处理

纳税申报是纳税人按税法规定的期限和内容，向税务机关提交有关纳税事项书面报告的法律行为，是纳税人履行纳税义务、界定纳税人法律责任的主要依据，是税务机关税收管理信息的主要来源和税务管理的重要制度。纳税人应在纳税义务发生后，按照税务机关核定的期限，向税务机关办理纳税申报，在纳税的同时，要在会计凭证和账簿上做出相应的记录和反映。有些特殊税种，如增值税，在购进货物和应税劳务发生进项税额时，也要在相应凭证和账簿上做出记录和反映。进行纳税的账务处理，要根据国家统一设置的会计科目和账户，按法定程序进行。

5. 接受纳税检查

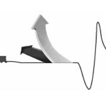
纳税检查是税务机关以国家税收法规制度为依据，对纳税人履行纳税义务的情况进行的审查和监督。企业有义务接受税务机关的依法检查，并且密切配合，提供一切应提供的证件、资料等，不得弄虚作假。

6. 税收研究

税收同企业的财务已融为一体，作为一种经济杠杆，对企业的生产经营、投资决策活动有着很大的影响。因此，企业税务会计人员应该深入研究和熟悉掌握国家的税收法规和政策，为企业领导经营决策提供税务方面的会计信息。

2.2 税务会计的对象、目标和职能

税务会计的对象、目标、职能与会计学其他分支相比，既有共性又有不同之处。共性表现为二者都以企业的资金运动为对象，以核算与监督为基本职能，向利益相关者提供决



策有用的信息。不同之处在于税务会计的对象、目标、职能均与企业的纳税业务有关。

2.2.1　税务会计的对象

税务会计的对象是指税务会计核算和监督的内容，是企业的税务活动及其所引起的资金运动。以制造业为例，税务活动贯穿于企业生产经营的供应、生产和销售各个阶段以及资金投入、收益分配各个方面税务活动所引起的资金运动，包括纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、申报、缴纳、补退、罚款、减免等经济活动。

1. 计税基础和计税依据

计税依据即课税依据，在理论上也称为税基，是指根据税收法律、法规所确定的用以计算应纳税额的根据，是课税对象在量的方面的具体化。

不同税种的课税依据不同，有的是以收入额为课税依据，有的是以所得额为课税依据，有的是以销售数量为课税依据。如果课税依据是价值形态，则课税对象与课税依据是一致的；如果课税依据是实物形态，以课税对象的数量、重量等作为计税依据，则课税对象与课税依据一般是不一致的，如车船税，其课税对象是各种车辆、船舶，而其计税依据则是车船的吨位或车辆数。

(1) 流转额。是指企业在经营过程中的销售(购进)量、销售(购进)额、营业额等，它是各种流转税的计税依据，又是所得税的计税基础和前提。

(2) 成本、费用额。成本、费用是企业在生产经营过程中的耗费和支出。它包括生产过程的生产费用和流通过程的流通费用。成本、费用主要反映企业资金的垫支和耗费，是企业资金补偿的尺度。一定会计期间的成本、费用总额与同期经营收入总额相比，可以反映企业的生产经营成果。财务会计记录的成本、费用、支出额，按税法规定允许在税前扣除的部分是计算应纳税所得额的基础。

(3) 利润额与收益额。财务会计核算的经营利润、投资收益都需要按税法规定调整、确认为应税利润和应税收益，它是正确计税的基础。

(4) 财产额(金额、数额)。对各种财产税，如房产税、土地税、契税、遗产与赠与税等，需要在财务会计对各类资产确认、计量、记录的基础上，按税法规定的税种正确确认应税财产金额或数额。

(5) 行为计税额。对行为税(如印花税)应以财务会计确认、记录的应税行为交易额或应税数额为课税依据。

2. 税款的计算与核算

企业按税法规定应缴的各种税款，在确认应税依据的基础上准确计算各种应缴税金，并作相应的会计处理。

3. 税款的缴纳、退补与减免

由于各种税的计税依据和征收方法不同，同一种税对不同行业、不同纳税人的会计处理也有所不同，所以反映各种税款的缴纳方法也不尽一致。企业应按税法规定，根据企业

会计准则，正确进行税款缴纳的会计核算。对企业多缴税款、按规定应该退回的税款或应该补缴的税款，企业都要进行相应的会计处理。减税、免税是对某些纳税人的一些特殊情况、特殊事项的特殊规定，体现了税收政策灵活性和税收杠杆的调节作用，对减、免税款，企业应按税法规定正确进行会计处理。

4. 税收滞纳金与罚款、罚金

企业因逾期缴纳税款或违反税法规定而支付的各项税收滞纳金、罚款、罚金也属税务会计对象，应该如实记录和反映。

2.2.2 税务会计的目标

税务会计的目标是向税务会计信息使用者提供关于纳税人税款形成、计算、申报、缴纳等税务活动方面的会计信息，以利于信息使用者的决策。税务会计信息的使用者包括各级税务机关、企业的经营者、投资人、债权人和社会公众。

1. 税务机关

税务会计依据税收法令计算企业的各种应纳税款，并通过会计核算如实地记录各种税款的形成和缴纳情况，反映企业单位作为纳税人所履行的纳税义务。税务机关能根据税务会计核算资料和有关法规，可以进行税款征收、监督和检查，并作为税收立法的主要依据。通过纳税检查、税务稽查等对纳税人的纳税行为进行监督和控制，以保证国家和地方财政收入及时、足额地解缴入库；检查纠正不符合国家税收法令、制度规定的错误行为以及制止逃税和骗取减免税金等违法行为，促使企业单位依法执行纳税义务。

2. 企业的经营者、投资人、债权人

税务会计信息是企业管理当局纳税筹划、承担合理税负的依据。准确可靠的税务会计信息有助于维护企业自身的合法权益，有利于企业做出正确的税务决策，并最大限度地争取企业的税收利益。企业的投资人、债权人可以了解企业纳税义务的履行情况和税收负担，做出正确的判断和决策；企业的经营者可以了解企业各项税收负担与业务的联系，做出有利于企业的经营及投融资等决策。

3. 社会公众

通过企业提供的税务会计报告了解企业纳税义务的履行情况和对社会的贡献额、诚信度和社会责任感。

2.2.3 税务会计的职能

税务会计的基本职能和一般会计相同，也是核算和监督两大职能，即对纳税人应纳税款的形成、申报、缴纳进行反映和监督。参与税务决策是其基本职能的拓展。

1. 核算税务活动职能

依法纳税是纳税人应尽的义务，税务会计依据税收法规计算纳税人的各种应纳税款，



并通过会计核算如实地记录其形成和缴纳的情况，反映纳税人所履行的纳税义务。既清楚地向税务机关表明纳税人依法纳税的情况，又向企业内部管理层提供企业的税负状况，以便为其科学决策提供依据。同时，通过税务会计反映的税务活动及提供的资料，还可以促进企业改善经营管理，提高经济效益，为进一步扩大税源提供保证。

2. 监督税务活动职能

税务会计能发挥会计监督和税务监督的双重作用。税务会计根据国家的税收法令和有关的方针、政策、制度等，通过一系列核算方法监督企业单位应纳税款的形成、申报、缴纳情况，并监督企业的收益分配。根据税务监督的要求，税务机关通过纳税检查、税务稽查，并根据税务会计提供的信息资料，检查纠正不符合国家税收法规和制度规定的错误行为，维护国家税法的严肃性和正确处理有关各方的收益分配关系。通过税务会计对企业税务活动的监督、控制，保证国家税收法律、法规的贯彻实施，并有利于发挥税收杠杆调节经济的作用。

3. 参与涉税决策职能

企业单位在很多情况下需要进行有关税务方面的经济决策，在这些决策中，一般需要以前各期的税务会计核算资料，有时还需要运用税务会计的专门技术方法对未来经济活动的纳税情况进行科学分析和预测，以便正确、合理地进行决策。税务会计能通过对税务活动和税务行为的核算和监督为决策提供信息支持。

2.3　税务会计模式的国际比较

会计属于社会科学的范畴，不同的传统、经济、政治及法律等环境因素对会计发展具有不同程度的影响，会计模式是会计环境的产物。依照从研究会计模式划分中得到的经验，学者根据各国税法立法背景、会计规范方法、历史传统、经济体制、投资体制、企业组织形式等因素将税务会计划分为 3 种模式：以美国为代表的财税分离的税务会计模式、以日本为代表的企业导向的税务会计模式、以法国为代表的政府导向的税务会计模式。

2.3.1　以美国为代表的财税分离的税务会计模式

美国的税务会计独立性很强，允许税务会计与财务会计的合理差异存在。美国的财务会计完全不受税法的约束，其会计准则几乎独立于税法之外，并沿着独立学科模式发展，企业的纳税事项则通过税务会计另行处理。它以股东投资人为导向，有利于财务会计的完善和税务会计的形成。税法对纳税人的财务会计所反映的收入、成本、费用及收益的确定发生直接的影响，各个会计要素的确认、计量、记录等都遵循财务会计准则，期末将会计利润(亏损)依照税法的规定调整为纳税利润(亏损)。

就法律环境而言，美国属于普通法系的国家，在这种法系中真正起作用的不是法律条文本身，适用法律是经过法院判例予以的解释，法律条文只是对普通判例的补充。美国的国会和各州及地方议会都有立法权，相应的各级法院也都有对应各级的立法机构制定法律

的解释权，税法也不例外。美国实行联邦、州和地方三级课税制度，三级政府各自行使属于本级政府的税收立法权、征收权地方税收立法权在州，州的立法权不得有悖联邦利益和联邦税法。美国属彻底分税制、联邦与地方分权型的国家，美国联邦、州和地方各自有自己的税收管理机构，各自的税收管理机构相互无组织上的联系。由于美国实行普通法律体系，所以每一个立法、执法和司法主体制定和做出的涉及税收的法律、法规和判例都构成美国税法的一个组成部分。从加强法律严密性角度，各立法、执法和司法主体对税法内容都做了精细的解释，同时也规定了例外情形，及至例外的例外等，以至税法规定日趋膨胀。美国联邦制的国体形式也决定了美国税收制度的独特之处，可以说，美国税收制度恐怕是世界上最繁杂的税制了。作为国税主体税种的公司所得税、个人所得税、社会保障税等税种的征收依据是联邦税法，而各州及地方税法则可规定除联邦税之外征收其他税，如消费税等。财务会计计税基础依据税法要求计算。

从会计核算规范管理形式来看，美国的证券交易委员会(Securities and Exchange Commission，SEC)在制定会计准则方面拥有法律赋予的最高权力，以维护社会公众的利益。但 SEC 自成立以来，一直把这种权利限制在监督作用上，准许并鼓励民间职业团体在会计准则的制定过程中保持主导地位，因此，美国的会计核算规范管理方式为民间型管理方式，会计核算规范以公认会计原则为核心，立法对会计规范无直接影响。在美国，会计职业团体的力量是十分巨大的，第一个介入会计准则制定工作的民间机构是会计程序委员会(Committee on Accounting Procedure，CAP)，从 1939 年到 1959 年，该委员会共发布 351 份公报；1959 年，CAP 被会计原则委员会(Accounting Principle Board，APB)取代，从 1959 年到 1973 年 APB 共发布了 31 份意见书和 4 份公告；从 1973 年至今，财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board，FASB)是美国则务会计报告准则的制定机构，发布了一系列有广泛影响的公告。

因此，美国的税务会计是完全脱离公认会计原则的另一套报告体系，是建立在税法目标的基础之上，从税基的计算到税款的缴纳，始终贯彻税收法案规定的专门会计系统。美国税务会计界在国家税收署的支持下，已经建立起一套税务会计的完整的理论框架，并据此作为调整财务会计信息和申报纳税的理论依据。所以，美国的税务会计充分地体现出对财务会计的独立性特征。

2.3.2 以日本为代表的企业导向的税务会计模式

就经济体制而言，日本政府对经济活动具有较多的干预，政府制订经济计划并以此作为经济调节手段，但并不排斥市场调节，市场依然是调节社会资源配置的基本力量。因此，日本的经济体制被认为是政府主导型的市场经济体制。日本证券市场发达，但不是建立在本国的国民投资基础之上，而是因为东京证券市场的国际化程度较高；企业的资金来源主要是银行和集团内部；企业有家族式的历史传统，集团内部各企业相互支持；股份公司中职工股份普遍。

对日本的会计规范有重大作用的法规是商法、证券交易法、税法、公司所得税法及会计准则。如日本《公司所得税法》要求为纳税申报的损益表必须经过股东大会通过，并经有关方面核准，依据《证券交易法》编制的损益表与依据《商法》编报的损益表应该一



致，基于此，它接近于法国模式；但日本税法又规定，在计算纳税时，财务会计的收益可以进行调整，从这个角度看，它又具有美国模式的特点。因此，日本模式具有更强的实用性，也称混合模式。

日本首次颁发商法是在 1890 年，引自于欧洲大陆法律哲学，后引入英美法律哲学。它规定了公司会计的一般条款，强调对公司董事会的监督职能和加强对舞弊会计方法的监督，涉及的内容包括财务报告、审计要求、会计要素计量标准、计提准备的种类和比例、股利限制等。证券交易法适用于在资本市场上筹资的公司，规范了上市公司应编制的财务报表的种类、格式和编报办法、审计要求、报表注释、重要性界定和合并财务报表等。商法和证券交易法的区别是：前者旨在保护债权人，后者旨在保护投资者。尽管有以上两个法律的规范，日本还制定有企业财务会计准则，其宗旨是促进企业会计方法的统一，进而希望统一的会计准则有助于吸引外国资本，促进企业管理合理化和公平税负。

日本的企业财务会计准则与上述法律具有同样的效力，日本的企业会计准则是由大藏省制定并颁布的。日本会计职业界的力量相当弱小，对会计准则的制定缺乏影响力。1949 年，日本经济安定本部组织的“企业会计制度对策调查会”经过调查同时借鉴美国的经验制定了《企业会计原则》；1953 年，“企业会计制度对策调查会”移交归大藏省，改名为“企业会计评议会”，企业会计评议会作为一个权威性机构负责制定企业会计准则，其管理体制是行政性的，属于大藏省证券局的顾问机构；1991 年，“公司财务研究机构”在大藏省内成立，目的是为企业会计评议会提供权威性的建议。与日本注册会计师协会一样，日本税务会计师协会联合会在评议会中也有委员席位。

与美国的财务会计准则相比，因为商法和证券交易法对会计的规定十分具体，日本的企业财务会计准则原则性内容较多，实为对上述两个法规及税法的补充。

日本的会计核算规范管理兼有立法和行政双重特点，商法用来规范一般企业的会计核算和财务报表，证券交易法用来规范所有上市公司的财务报表，企业会计准则在很大程度上是配合大藏省对上市公司进行管理，并由此延伸到其他企业，会计准则不涉及会计处理的具体方法。可以说，在日本找不到类似于美国的一整套会计准则，也找不到类似于法国的会计方案。

日本的财务报告体系具有多重性，商法所要求的财务报告是面向企业和债权人的，而证券交易法要求的报告是面向投资者的，同时，日本的财务报告还面向税务机关，应税收益与会计收益必须一致。所以，日本的税务会计特征表现为依据税法规则，是对商法和证券交易法要求的财务会计进行协调的会计，是一种没有完整理论框架指导的纳税调整会计方法体系。

2.3.3　以法国为代表的政府导向的税务会计模式

法国模式以税收为导向，会计准则与税法(还有商法、公司法等)的要求基本一致，税法对纳税人财务会计所反映的收入、成本、费用和收益的确定有直接的影响，会计事项的处理严格按照税法的规定进行，企业编制财务报表的会计程序和企业纳税计算的会计程序和账务处理方法一致，因此，法国的税务会计模式是以税务会计与财务会计两者相互统一为特征的。由于计算的会计收益与应税收益一致，无须税务会计调整计算，这种模式强调

财务会计报告必须符合税法的要求，税务会计当然也就无须从财务会计中分离出来。在全球经济一体化中，法国虽然仍保持政府和税法对会计的巨大控制力，但欧盟的一系列关于会计的指令已经使法国的情况有所改变，“真实与公允”的观点正日益被人们所接受并成为评价企业财务状况的标准。

就经济体制而言，法国是发达的资本主义国家，与其他发达资本主义国家相比，其一个显著特点便是经济的计划化。法国政府认为市场解决的是企业对未来的短期预测，计划解决的是国家对整个社会市场的中、长期预测，因此，法国政府对经济从宏观和微观两个层面进行干预，使其在经济活动中起着至关重要的作用。在法国，人数在500人以下的中小企业数量众多，大约占全国企业总数的99.9%，法国政府为扶持中小企业发展颁布了一系列法令。

就法律制度而言，法国是现代大陆法系起源国之一，是典型的大陆法系国家。大陆法系强调法律应系统化、条理化、法典化和具有逻辑性。由于重商主义的影响，在1673年和1681年，法国的《科尔伯特法典》规定：企业必须设置账簿，编制财产目录，并对账簿的登记提出一些具体要求。1914年，法国第一部所得税法获得通过，确立了税收与会计记录之间的联系。在法国，其税法凌驾于会计规则之上，税法高度独立，税务当局不仅确定用于纳税申报的财务报表的内容和格式，而且规定了许多实际财务会计和报告实务，由法律详细规定会计规则的习惯一直延续下来。现在在商法中有大量的会计和报告条款要求企业编制资产负债清单，对财务报告真实性和公允性的申明必须附有证明。

法国是实行中央集权型税收管理权限的最典型国家，实行中央与地方两级课税制度，税收立法权、征收权、管理权均集中于中央，地方无立法权，只有某些执法的机动权。法国只有国家税务机构，各税收均由中央统一掌握。法国税务机构健全，力量强大，法国预算部下设立税务总局，税务总局还设有法律处，负责拟定税收法令。省和市镇也同样设立税务机构，直属于税务总局领导。省税务局长由预算部任命和管理。

就会计核算规范管理形式而言，法国会计核算规范管理属于行政型，集中体现于统一的会计总方案中。第二次世界大战后，法国政府在经济复兴中强调计划指导，认为向股东、银行家及其他第三方提供更为可比的信息以及更简便地编报全国统计资料，就应使会计活动在全国范围内规范化、标准化。在很长一段时期内，法国并没有所谓的会计准则，有关会计的规定见于相关法律条文之中。1946年，法国成立会计标准化委员会，进行新制度的制定，并试图通过对企业所采用的会计账户的准确定义来帮助经济计划的实行。1947年，会计标准化委员会出台第一个“会计总方案”，并要求所有国有企业执行。1957年，政府对该规则进行了重新修订，将适用范围扩展到全部国有企业及私营企业。1996年议会提案，1998年颁布了一项法案要求成立会计监管委员会，负责发布财务报告公告。会计监管委员会附属于财政部，是法国最高的会计权威机构，其公告适用于所有经济类型的公司。法国会计职业力量与规模与美国相比要弱小得多，现在法国主要有两个会计职业团体，即职业会计师协会和全国注册审计师协会，这两个职业团体职责划分明确，不能相互交叉从事业务。

美国、日本、法国作为世界上最重要的经济强国，对当今世界政治、经济格局的发展起着决定作用。由于各国社会经济环境不同，从税务会计角度看，这3国以各自为代表形



成了3种不同的税务会计模式。美国的税务会计是以财税分离为特征的模式，税务会计早就独立于财务会计，而法国和日本的税务会计则融于财务会计，实际上是财务屈从于税法，法国的税务会计是财税完全统一模式，而日本处于两者之间。任何一个事物的形成都是多种因素综合作用的结果，3种税务会计模式背后隐藏着3个国家不同的政治、经济、文化特征，但从会计科学发展的趋势来分析，随着会计理论的进一步完善和普及，财务会计与税务会计在各国的分离是必然趋势。

在我国，现代税制的框架起步较晚，但随着我国社会主义市场经济的逐步确立，会计改革和税制改革的不断深入，已为税务会计独立成科创建了客观条件并提出了内在要求。



本章小结

本章主要讲述了税务会计的概念、历史演进及相关基础理论。税务会计的对象是指税务会计核算的内容，是企业的税务活动及其所引起的资金运动，包括纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动。税务会计的目标是向税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息。税务会计的基本职能是核算和监督，参与税务决策是其基本职能的拓展。

受税法立法背景、会计规范方法、历史传统、经济体制、投资体制、企业组织形式等因素的影响，税务会计的3种代表模式是以美国为代表的财税分离的税务会计模式、以日本为代表的企业导向的税务会计模式、以法国为代表的政府导向的税务会计模式。随着会计理论的进一步完善和普及，财务会计与税务会计在各国的分离是必然趋势。

复习思考题

(1) 试述税务会计的目标和任务。
(2) 试述税务会计的职能。
(3) 简述税务会计的核算对象及税务会计工作的对象。
(4) 为什么说财务会计与税务会计在各国的分离是会计学科发展的必然趋势?

第2篇

流转税会计

第3章

增值税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述增值税的税制要素及纳税会计处理。通过本章的学习，应了解增值税的含义、增值税纳税义务人的划分与管理、纳税义务发生时间、纳税期限及纳税地点；增值税专用发票的开据与管理；重点掌握一般纳税人销项税额、进项税额、应纳税额的计算，一般纳税人购进货物或接受应税劳务、销售货物和提供劳务的账务处理。本章的难点是出口退税的有关计算。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
增值税税制要素	(1) 能够识别我国目前执行的增值税的类型 (2) 能够识别哪些单位和个人应缴纳增值税 (3) 能够识别纳税义务人何时、何地缴纳增值税	(1) 增值税的含义及分类 (2) 增值税的征税范围和纳税义务人 (3) 纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点
应纳税额计算	能够计算一般纳税人应交增值税	(1) 税款抵扣的含义 (2) 税率的种类及适用范围 (3) 当期销项税额的计算 (4) 当期进项税额的计算 (5) 当期应纳税额的计算

续表

知识要点	能力要求	相关知识
应纳税额计算	能够计算小规模纳税人应交增值税	(1) 简易计税的含义 (2) 征收率的种类及适用范围 (3) 不含税销售额的计算 (4) 应纳税额计算
出口退税	(1) 能够识别纳税人适用的出口退税政策 (2) 能够计算出口退税的金额	(1) 出口货物退(免)税政策 (2) 出口货物退税率 (3) 出口货物退税额的计算
增值税会计核算	(1) 能够填制和使用增值税专用发票 (2) 能够对企业涉及增值税的基本经济业务进行会计处理	(1) 增值税专用发票的开具与管理 (2) 会计科目的设置 (3) 购进货物的账务处理 (4) 销售产品的账务处理 (5) 视同销售的账务处理 (6) 进项转出的账务处理 (7) 缴纳税金的账务处理

导入案例

上市梦碎：4.5亿元“骗税大案”背后的故事

河北省故城县城西苑工业园区里，DISNEY、NEW BALANCE、NAVIGARE……30多面国外知名品牌的旗帜在一片整齐的厂房前随风飘扬，这里就是兴弘嘉纺织服装有限公司。

兴弘嘉公司2010年落地故城，是一家以纺织、服装加工、销售、经营自产产品及技术出口为主业的大型企业。建成初期投资规模就达18亿元，一系列大手笔让兴弘嘉公司被当地奉为“上宾”。

随着产业规模的不断扩大，兴弘嘉公司没几年便跻身当地知名企业行列，还为多所中学捐款400余万元，种种精心的包装之下，实际控制人郭某还当选了河北省第十二届人大代表。

2013年5月，也许正是郭某春风得意的时候，福建厦门“5·30”骗税案也进入了打击收网的关键阶段，厦门警方查获了大量有问题的海关报关单。

审讯后警方发现，兴弘嘉公司4年内自己真实生产并出口的业务共800多单，产品多为内衣。衡水市公安局民警说，企业表面上有厂房、设备，工人正常工作，有时夜里还加班生产，但这些更多是起到幌子作用。

1. 超过300家企业涉案，骗税4.5亿元

2014年7月15日，公安部和税务总局明确“兴弘嘉案”为“7·15”专案。7月30日，郭某等7名主要犯罪嫌疑人悉数落网。截至目前，共抓捕犯罪嫌疑人90人，涉案企业300余家。

经调查，兴弘嘉公司及其关联企业虚开增值税专用发票3.4699万份、金额33.07亿元、抵扣进项税额5.6亿元。这样一场“骗税”大戏，兴弘嘉公司到底是如何操作的？

首先，兴弘嘉公司要有能证明自己进行过实际生产的进项税发票。衡水市公安局经侦支队支队长说，兴弘嘉公司经常“制造”采购原材料假象：从22个省市、374户纺织企业，以票面6.5%至8%的金额购买其他企业和个人虚开的增值税发票。



其次，在买单假报出口环节，兴弘嘉公司通过多个渠道前后获得总计2992份报关单证，涉及金额达4.5亿美元，涉嫌骗取国家出口退税款4.5亿元人民币。

此外，为骗取退税兴弘嘉公司还多次进行买汇。

经过调查与抓捕，郭某最终落网，但令人匪夷所思的是，他名下50多个账户存款竟还不到400万元。这不禁让人疑问，他用骗来的巨款去干什么了？

2. 谋做大上市，骗税背后骗贷也惊人

河北警方披露了郭某的“路线图”：第一步，通过3年骗税实现融资、并购企业、扩大产业版图、打出知名度；第二步，通过规范管理、清理关联企业、引入上下游产业，填补资金漏洞、洗白犯罪污点；第三步，最后两年美化包装、准备上市。

除兴弘嘉公司外，郭某实际还控制河北、山东和香港等地16家企业，4.5亿元骗款几乎都用于维持骗税各环节运转、企业并购和扩张。郭某下的那盘大棋最终目的是上市。

负责审讯郭某的民警说，“5亿多小额贷款、1亿多高利贷、中信保融资8亿，其中至今5亿左右的贷款没有偿还。郭某在北京被抓时还在和一家金融机构谈融资。”

据分析，郭某是想打造一家覆盖整个服装制造产业链的大型集团。“形成完整产业链会更有利于骗取出口退税，他的终极目标是上市，以融资洗白污点、填好窟窿。”

这一案件具有专业化、集团化、网络化、产业化和家庭化运作，链环完整，货物、单证和资金充分匹配，真假业务混杂等特点，是一起有预谋、有组织、高度仿真、高度隐秘的犯罪案件，也给当前出口退税的监管环节敲响了警钟。

（资料来源：http://www.cqn.com.cn/news/cjpd/1006326.html，有改动）

3.1　增值税概述

增值税是以商品(含应税劳务和应税服务)在流转过程中产生的增值额作为征税对象征收的一种价外税，在整个税法体系中起着举足轻重的作用。1993年12月13日，国务院颁布了《增值税暂行条例》，并自1994年1月1日起施行。为了进一步完善税制，全面实施增值税转型改革，国务院于2008年修订、通过了《增值税暂行条例》，并于2009年1月1日起施行。2011年年底，国务院通过了《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号)，对交通运输业、邮政业、部分现代服务业进行营业税改征增值税，并自2012年1月1日起实施，并逐步推广至其他行业。2013年5月24日，财政部和国家税务总局颁布了《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)，制定了《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》。2013年12月12日，财政部和国家税务总局又发布了《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)(以下简称“营改增”)，对财税[2013]37号文件进行了修订，该通知自2014年1月1日起执行。同时，财税[2013]37号文件自2014年1月1日起废止。2015年，营改增范围将扩大到建筑业和不动产、金融保险业、生活服务业。

3.1.1 增值税的含义及分类

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务(以下简称“应税劳务”)、交通运输业、邮政业、部分现代服务业服务(以下简称“应税服务”)以及进口货物的企业单位和个人，就其货物销售或提供应税劳务、应税服务的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。从计税原理上看，增值税是对商品生产和流通中各环节的新增加值和商品附加值进行征税，所以叫做“增值税”。然而，由于新增价值和商品附加值在商品流通过程中是一个难以准确计算的资料，所以在增值税的实际操作上采用间接计算法，即从事货物销售以及提供应税劳务的纳税人，要根据货物或应税劳务销售额，按照规定的税率计算税款，然后从中扣除上一道环节已纳增值税，其余额即为纳税人应缴纳的增值税款。

按照外购固定资产所支付的增值税是否扣除及扣除标准的不同，由此形成 3 种不同类型的增值税。

1. 消费型增值税

消费型增值税允许将购置的固定资产的已纳税款在征收增值税时一次全部扣除，即纳税人用于生产的全部外购生产资料不在课税之列。这样，就整个社会来讲，课税对象实际上只限于消费资料，故称为消费型增值税。西方国家大多数实行的是这种类型的增值税，目的是鼓励投资，加速设备更新。

2. 收入型增值税

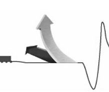
收入型增值税只允许在应缴税款中扣除固定资产的折旧部分已纳税款。这样，就整个社会来讲，课税对象相当于国民收入，故称为收入型增值税。

3. 生产型增值税

生产型增值税在应缴税款中不允许扣除外购固定资产已纳税款。这样，就整个社会来说，课税对象相当于国民生产总值，故称为生产型增值税。

在这 3 种类型的增值税中，消费型增值税最能体现按增值额征税的基本原理。它可以彻底消除重复征税的因素，而将增值税对投资的不利影响减少到最低限度，有利于加速设备更新，推动技术进步，因此，目前经济发达国家已全面实行了消费型增值税。相反，生产型增值税把购置固定资产已纳增值税全部排除在扣除范围之外，使增值税中有一定的重复征税因素，但它有利于资本有机构成低和劳动密集型的企业，也能适应经济不发达国家的财政承受能力。收入型的增值税则介于生产型增值税和消费型增值税之间。

依据 1993 年 12 月 13 日由国务院颁布的《增值税暂行条例》，我国所执行的增值税为生产型增值税。2009 年 1 月 1 日起，我国的增值税由生产型改为消费型，将设备投资纳入增值税抵扣范围。



3.1.2　增值税的征税范围和纳税义务人

1. 增值税的纳税义务人

1）增值税纳税义务人的一般定义

根据《增值税暂行条例》和“营改增”的规定，凡在中华人民共和国境内销售或进口货物、提供加工、修理修配劳务和应税服务的单位和个人，为增值税的纳税义务人(以下简称纳税人)。其中，“单位”包括发生应税行为的企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；“个人”指发生应税行为的个体经营者及其他个人。单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人(以下统称承包人)以发包人、出租人、被挂靠人(以下统称发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以该发包人为纳税人；否则，以承包人为纳税人。企业租赁或承包给他人经营，以承租人或承包人为纳税人。境外的单位或个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营机构的，其应纳税款以代理人为扣缴义务人；没有代理人的以购买者为扣缴义务人。

2）纳税义务人的分类

增值税实行凭专用发票抵扣税款的制度，客观上要求纳税人具备健全的会计核算制度和能力。但实际工作中，我国增值税纳税人的会计核算水平差异较大，为了简化增值税的计算与征收，减少税收征管漏洞，《增值税暂行条例》参照国际惯例，将纳税人按企业经营规模及会计核算健全与否划分为小规模纳税人和一般纳税人。

(1) 小规模纳税人的认定。小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。其中，会计核算不健全是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。根据《增值税暂行条例》及其《增值税暂行条例实施细则》和“营改增”及相关文件的规定，小规模纳税人的认定标准见表3-1。

对小规模纳税人的确定，由主管税务机关依照税法规定的标准认定。按规定小规模纳税人实行按率计征，不得进行税款抵扣，也不得使用增值税专用发票。

(2) 一般纳税人的认定。一般纳税人是指年应征增值税销售额超过《增值税暂行条例实施细则》规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位。增值税一般纳税人须向税务机关办理认定手续。

纳税人申请办理一般纳税人认定手续时，应提出申请报告，并提供营业执照、有关合同、章程、协议书、银行账号证明，以及税务机关要求提供的其他有关证件、资料等。主管税务机关在初步审核企业的申请报告和有关资料后，发给《增值税一般纳税人申请认定表》，见表3-2，纳税人应如实填写。

一般纳税人认定的审批权限在县级以上税务机关。负责审批的税务机关应在收到申请认定表之日起20日内审核完毕。符合一般纳税人条件的，在其《税务登记证》和副本首页上方加盖“增值税一般纳税人”确认专用章，作为领购增值税专用发票的证件。对于被认定为增值税一般纳税人的企业，可以使用增值税专用发票，并实行税款抵扣制度。

表 3-1　小规模纳税人的划分标准

划分标准		具 体 规 定
基本划分标准	年销售额大小	(1) 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 50 万元以下的；“以从事货物生产或提供应税劳务为主”是指该类纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50%以上 (2) 对上述规定以外的纳税人，年应税销售额在 80 万以下的
	会计核算水平	小规模企业有会计，有账册，能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额，并能按规定报送有关税务资料的，年应税销售额不低于 30 万元的，可以申请一般纳税人资格认定，不作为小规模纳税人
特殊划分标准		(1) 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税 (2) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，可以选择按小规模纳税人纳税 (3)“营改增”第三条规定的应税服务年销售额标准为 500 万元，应税服务年销售额未超 500 万元的纳税人为小规模纳税人 (4) 旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费的食品，属于不经常发生增值税应税行为，可以选择按小规模纳税人缴纳增值税 (5) 兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务，且不经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税

表 3-2　增值税一般纳税人申请认定表

<table>
<tr><td>纳税人名称</td><td colspan="3"></td><td>纳税人识别号</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>法定代表人
(负责人、业主)</td><td></td><td>证件名称
及号码</td><td colspan="2"></td><td>联系电话</td><td></td></tr>
<tr><td>财务负责人</td><td></td><td>证件名称
及号码</td><td colspan="2"></td><td>联系电话</td><td></td></tr>
<tr><td>办税人员</td><td></td><td>证件名称
及号码</td><td colspan="2"></td><td>联系电话</td><td></td></tr>
<tr><td>生产经营地址</td><td colspan="6"></td></tr>
<tr><td>核算地址</td><td colspan="6"></td></tr>
<tr><td colspan="7">纳税人类别：企业、企业性单位□　非企业性单位□　个体工商户□　其他□</td></tr>
<tr><td colspan="7">纳税人主业：工业□　商业□　其他□</td></tr>
<tr><td colspan="3">认定前累计应税销售额
(连续不超过 12 个月的经营期内)</td><td colspan="4">年　　月至　　年　　月共　　元</td></tr>
<tr><td>纳税人
声明</td><td colspan="6">上述各项内容真实、可靠、完整。如有虚假，本纳税人愿意承担相关法律责任。
(签章)
年　　月　　日</td></tr>
</table>



续表

<table>
<tr><td colspan="2">税务机关</td></tr>
<tr><td>受理意见</td><td>受理人签名：
年　　月　　日</td></tr>
<tr><td>查验意见</td><td>查验人签名：
年　　月　　日</td></tr>
<tr><td>主管税务机关意见</td><td>（签章）
年　　月　　日</td></tr>
<tr><td>认定机关意见</td><td>（签章）
年　　月　　日</td></tr>
</table>

2. 增值税的征税范围

根据《增值税暂行条例》和“营改增”及相关文件的规定，增值税的征税范围见表 3－3。

表 3－3　增值税的征税范围列表

项　　目	内　　容
一般规定	销售或者进口的货物
	提供的应税劳务、应税服务
特殊规定	特殊项目
	特殊行为：包括视同销售货物行为、混合销售货物行为、兼营非应税劳务行为
	其他征免税规定

1）增值税征税范围的一般规定

（1）销售或者进口的货物。货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。

（2）提供的应税劳务。应税劳务是指纳税人提供的加工、修理修配劳务。加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。提供应税劳务，是指有偿提供加工、修理修配劳务。单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务不包括在内。

（3）提供的应税服务。应税服务是指陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务、邮政普遍服务、邮政特殊服务、其他邮政服务、研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务。

应税服务的界定需要注意基本行为的界定、地域的界定和视同应税服务的界定。

第一，基本行为的界定：有偿性与营业性。提供应税服务是指有偿提供应税服务，但不包括非营业活动中提供的应税服务。非营业活动是指：①非企业性单位按照法律和行政法规的规定，为履行国家行政管理和公共服务职能收取政府性基金或者行政事业性收费的活动。②单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供应税服务。③单位或者个体工商户为员工提供应税服务。④财政部和国家税务总局规定的其他情形。

第二，地域的界定：境内提供应税服务。在境内提供应税服务是指应税服务提供方或者接受方在境内。下列情形不属于在境内提供应税服务：①境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务。②境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。③财政部和国家税务总局规定的其他情形。

第三，单位和个体工商户的下列情形，视同提供应税服务：① 向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务，但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外。②财政部和国家税务总局规定的其他情形。

2）增值税征税范围的特殊规定

(1) 增值税征税范围的特殊项目。包括货物期货，银行销售金银的业务，典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务，集邮商品的生产、调拨，以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的集邮商品，除邮政部门意外的其他单位和个人发行报刊，电力公司向发电企业收取的过网费，等等。

(2) 税法中确定属于增值税征税范围的特殊行为。属于增值税征税范围的特殊行为包括视同销售货物行为、混合销售行为、兼营非应税劳务行为。

单位和个体经营者的下列行为，视同销售货物。

① 将货物交付其他单位或个人代销。

② 销售代销货物。

③ 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送到其他机构用于销售，但相关机构设在同一县(市)的除外。

④ 将自产或委托加工的货物用于非应税项目。

⑤ 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者。

⑥ 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。

⑦ 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。

⑧ 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

⑨ 单位和个体工商户向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务，但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外。

⑩ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

这10种视同销售货物的行为，从会计角度讲，虽然没有货款的直接流入，但均要征收增值税。这样做的目的在于保证增值税税款抵扣制度的实施，不至于因发生上述行为而造成税款抵扣环节的中断；避免因发生上述行为而造成货物销售税赋不平衡，防止因上述行为逃避纳税。

关于混合销售行为和兼营非应税劳务行为的征税规定见表3-4。



表 3－4　混合销售行为和兼营行为的征税规定

经营行为	分类和特点	税务处理原则
兼营行为	纳税人兼营 不同税率应税项目	要划清收入，按各收入对应的税率计算纳税；对划分不清的，一律从高从重计税
	纳税人兼营增值税 应税项目与非应税项目	要划清收入，按各收入对应的税种、税率计算纳税；对划分不清的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额
	纳税人兼营 免税、减税项目	应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算销售额的，不得免税、减税
混合销售	定义：指一项销售行为既涉及增值税应税货物，又涉及非应税劳务 特点：为了销售一批货物提供非应税劳务，二者之间是紧密相连的从属关系	基本规定：按企业主营项目的性质划分应纳税种。一般情况下，交纳增值税为主的企业的混合销售交增值税，交纳营业税为主的企业的混合销售交营业税 非应税劳务是指属于应缴营业税的建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务

3.1.3　纳税义务发生时间及纳税期限

1. 纳税义务发生时间

纳税义务发生时间是纳税人发生应税行为应当承担纳税义务的起始时间。税法明确规定纳税义务发生时间是为了明确征纳双方的职责和义务，纳税人只要发生纳税义务就要按规定办理纳税申报，并按规定的期限缴纳税款。增值税对纳税义务发生时间的规定如下。

（1）销售货物或者提供应税劳务和应税服务，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

根据结算方式不同，具体确定如下。

① 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天。

② 采取托收承付和委托收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。

③ 采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天；无书面合同或书面合同未约定日期的，为货物发出的当天。

④ 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或书面合同约定的收款日期的当天。

⑤ 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天。

⑥ 销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。

⑦ 纳税人发生视同销售货物行为，为货物移送的当天。

⑧ 纳税人提供有形动产租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

⑨ 纳税人发生视同提供应税服务的，其纳税义务发生时间为应税服务完成的当天。

(2) 进口货物的纳税时间，为报关进口的当天。

(3) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

2. 纳税增值税的纳税期限

增值税的纳税期限分为按期纳税和按次纳税两种形式。按期纳税的，分别以1天、3天、5天、10天、15天或者1个月或1个季度为一个纳税期。纳税人的具体纳税期限由主管税务机关根据纳税人的具体情况分别核定。不能按固定期限纳税，可按次纳税。纳税人以1个月或1个季度为一个纳税期的，自期满之日起15天内申报纳税；以1天、3天、5天、10天、15天为一期纳税的，自期满之日起5天内预缴税款，于次月1日起15天内申报纳税并结清上月应纳税款。扣缴义务人解缴税款的期限依上述规定执行。

纳税人进口货物，应当自海关填发进口增值税专用缴款书之日起15天内缴纳税款。

纳税人出口货物适用退(免)税规定的，向海关办理出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，在规定的出口退(免)税申报期内按月向税务机关申报办理该项出口货物的退(免)税。出口货物办理退税后发生退货或退关的，纳税人应当依法补缴已退的税款。

3.1.4 纳税地点

纳税地点是指纳税人按照税法规定缴纳税款的地点。根据纳税人的不同情况，为有利于加强纳税人的经济核算和税款的征收管理，税法对增值税的纳税地点规定如下。

(1) 固定业户应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的，应当分别向各自所在地主管税务机关申报纳税；经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向机构所在地的主管税务机关申报纳税。

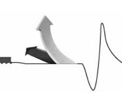
(2) 固定业户到外县(市)销售货物或者应税劳务，应当向其机构所在地主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明，向其机构所在地主管税务机关申报纳税。未开具证明的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

(3) 非固定业户销售货物或者提供应税劳务，应当向销售地或者主管税务机关申报纳税；非固定业户到外县(市)销售货物或者应税劳务，未向销售地主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

(4) 进口货物应当由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税。

(5) 扣缴义务人应当向其机构所在地或居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

(6) 营业税改征的增值税，由国家税务局负责征收。



3.2　应纳税额的计算

增值税应纳税额的计算因一般纳税人和小规模纳税人而异。小规模纳税人实行按率计征，一般纳税人实行税款抵扣。

3.2.1　营改增后的增值税税目税率表

2014 年营改增以后，我国增值税税目和税率见表 3－5。

表 3－5　营改增后的增值税税目税率表

<table>
<tr><th>纳税人</th><th colspan="2">应 税 项 目</th><th>税率或征收率</th></tr>
<tr><td>小规模纳税人</td><td colspan="2">包括原增值税纳税人和营改增纳税人：从事货物销售，提供增值税加工、修理修配劳务，以及营改增各项应税服务</td><td>征收率 3%</td></tr>
<tr><td rowspan="19">一般纳税人</td><td colspan="3">原增值税纳税人</td></tr>
<tr><td colspan="2">销售或者进口货物(另有列举的货物除外)；提供加工、修理修配劳务</td><td>17%</td></tr>
<tr><td colspan="2">(1) 粮食、食用植物油、鲜奶</td><td rowspan="5">13%</td></tr>
<tr><td colspan="2">(2) 自来水、暖气、冷气、热气、煤气、石油液化气、天然气、沼气，居民用煤炭制品</td></tr>
<tr><td colspan="2">(3) 图书、报纸、杂志</td></tr>
<tr><td colspan="2">(4) 饲料、化肥、农药、农机(整机)、农膜</td></tr>
<tr><td colspan="2">(5) 国务院规定的其他货物：农产品(指各种动、植物初级产品)；音像制品；电子出版物；二甲醚</td></tr>
<tr><td colspan="2">出口货物</td><td>0</td></tr>
<tr><td colspan="3">营改增试点增值税纳税人</td></tr>
<tr><td>交通运输业</td><td>陆路(含铁路)运输、水路运输、航空运输和管道运输服务</td><td>11%</td></tr>
<tr><td>邮政业</td><td>邮政普遍服务、邮政特殊服务、其他邮政服务</td><td>11%</td></tr>
<tr><td rowspan="8">现代服务业</td><td>研发和技术服务</td><td rowspan="6">6%</td></tr>
<tr><td>信息技术服务</td></tr>
<tr><td>文化创意服务</td></tr>
<tr><td>物流辅助服务</td></tr>
<tr><td>鉴证咨询服务</td></tr>
<tr><td>广播影视服务</td></tr>
<tr><td>有形动产租赁服务</td><td>17%</td></tr>
<tr><td>财政部和国家税务总局规定的应税服务</td><td>0</td></tr>
</table>

续表

纳税人	应 税 项 目	税率或征收率
纳税人	境内单位和个人提供的往返香港、澳门、台湾的交通运输服务	0
	境内单位和个人在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务	
	境内单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务	0
	境内单位和个人提供的规定的涉外应税服务	免税

3.2.2 增值税的计税方法

增值税的计税方法，包括一般计税方法、简易计税方法和扣缴计税方法 3 种。

1. 一般计税方法

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务适用一般计税方法计税，计税公式为：

当期应纳增值税税额＝当期销项税额－当期进项税额

一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定的销售货物、应税劳务、应税服务，可以选择适用下述的小规模纳税人采用的简易计税方法，一经选择，36 个月内不得变更。

2. 简易计税方法

小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务适用简易计税方法，计税公式为：

当期应纳增值税税额＝当期不含税销售额×征收率

3. 扣缴计税方法

境外单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照以下公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额＝接受方支付的价款÷(1＋税率)×税率

代扣代缴增值税适用税率的确定：境内的代理人和接受方为境外单位和个人扣缴增值税的，按照适用税率扣缴增值税。

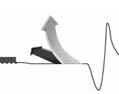
3.2.3 一般纳税人当期销项税额的计算

一般纳税人实行税款抵扣，当期应纳增值税额计税公式为：

当期应纳增值税额＝当期销项税额－当期进项税额

应纳税额的计算正确与否，直接取决于销项税额和进项税额的计算。

销项税额是指纳税人销售货物或者应税劳务按照销售额和规定的税率计算并向购买方收取的增值税额。这里包含两层意思。



（1）销项税额是计算出来的，它是销售货物或应税劳务的整体税负。

（2）销项税额是销售货物或提供劳务时随同货物（或劳务）价格一起向购买方收取的。应当说明的是，销项税额不是本环节纳税人的应纳税额。从销项税额中扣除为生产经营货物或应税劳务而外购项目的已纳税额即进项税额后的差额才是本环节纳税人的应纳税额。销项税额的计算公式为：

当期销项税额＝不含税销售额×适用税率

1. 式中“当期”的含义

“当期”是个重要的时间概念，它是指税务机关依照税法规定对纳税人确定的纳税期限，只有在纳税期限内实际发生的销项税额才是法定的当期销项税额。针对不同的销售方式和结算方式，税法对“当期”的规定各不相同（详见 3.1.3 小节关于增值税纳税义务发生时间的相关规定）。

2. 式中“不含税销售额”的含义

式中“不含税销售额”是指纳税人销售货物或者提供应税劳务而向购买方收取的全部价款和价外费用。一般情况下，不含税销售额包括以下 3 项内容。

（1）销售货物或应税劳务取自于购买方的全部价款。

（2）向购买方收取的各种价外费用（即价外收入）。价外费用包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

（3）应税消费品的消费税税金（价内税）。

不含税销售额中不包括以下 5 项内容。

（1）向购买方收取的销项税额。

（2）委托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。

（3）同时符合以下条件的代垫运费：①承运者的运费发票开具给购货方的；②纳税人将该项发票转交给购货方的。

（4）同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：①由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；②收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；③所收款项全额上缴财政。

（5）销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

3. 特殊销售方式下销售额的确定

除以上一般性的规定以外，在确定销售额时会遇到一些特殊情况，税法也作了具体的规定。

1）采取折扣方式销售

（1）折扣销售、销售折扣、销售折让、销售退回的概念。

折扣销售是指销售方在销售货物或应税劳务时，因购货方购货数量较大等原因，而给予购货方的价格优惠。销售折扣也叫现金折扣，是指销货方在销售货物或提供劳务后，为了鼓励购货方及早偿还货款，而协议许诺给予购货方的一种折扣，常用 2/10、1/20、n/30 表示，其含义是购货方在 10 天内付款可享受 2%的折扣；在第 11～20 天内付款可享受 1%的折扣；信用期限为 30 天，购货方在第 21～30 天内付款不能享受折扣。现金折扣发生在销货之后，是一种融资性质的理财费用。销售折让是指企业因商品质量不合格等原因而在售价上给予的减让。

折扣销售、销售折扣、销售折让、销售退回(销售退回是指企业售出的商品，由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货)的共同点在于这 4 种情况都会引起企业资金流入的减少，但对这 4 种情况的增值税税务处理截然不同。

(2) 折扣销售、销售折扣、销售折让、销售退回的增值税税务处理。

依据相关规定，折扣销售、销售折扣、销售折让、销售退回的增值税税务处理见表 3-6。

表 3-6　折扣销售、销售折扣、销售折让、销售退回的增值税税务处理比较

项　目	税务处理规定
折扣销售	关键看销售额与折扣额是否在同一张发票上注明 (1) 如果是在同一张发票上分别注明的，按折扣后的余额作为销售额 (2) 如果折扣额另开发票，不论财务如何处理，均不得从销售额中减除折扣额 (3) 这里的“折扣”仅限于货物价格折扣，如果是实物折扣应按视同销售中“无偿赠送”处理，实物款额不能从原销售额中减除，且该实物应按增值税条例“视同销售货物”中的“赠送他人”计算征收增值税
销售折扣	发生在销货之后，属于一种融资行为，折扣额不得从销售额中减除
销售折让	发生在销货之后，作为已售产品出现品种、质量问题而给予购买方的补偿，使原销售额减少，折让额可以从销售额中减除
销售退回	发生在销货之后，在取得有关合法凭据后，退回的货款可以从销售额中减除

例 3.1　企业以托收承付方式销售一批产品，按价目表标明的价格计算，总金额为 20 000 元，由于是成批销售，销货方给购货方 10%的商业折扣。企业为尽早收回货款，规定的现金折扣条件为 2/10、n/30，销货方适用的增值税税率为 17%，产品已发出并办妥托收手续。

按照税法规定，企业应确认的销售收入为：

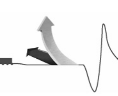
$$20\ 000\times(1-10\%)=18\ 000(\text{元})$$

应收取的增值税销项税额为：

$$18\ 000\times17\%=3\ 060(\text{元})$$

2) 采取以旧换新方式销售

纳税人采取以旧换新方式销售货物的，应按新货物的同期销售价格确定销售额，收回的旧货物的折价款支出不能从销售额中抵扣，因为销售货物与收购货物是两个不同的业务活动。考虑到金银首饰以旧换新业务的特殊状况，对金银首饰以旧换新业务，可以按销售



方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

例 3.2　某家金店(经人民银行批准经营金银首饰)，以旧换新销售 24k 项链 10 条，原来的标价是 5 000 一条，旧的可以作价为 3 000 元一条。则该项业务的销项税额为：

$$销项税额=2\ 000\times10\div(1+17\%)\times17\%=2\ 906(元)$$

3）采取还本销售方式

纳税人采取还本销售方式(即纳税人在销售货物后，到一定期限由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款)销售货物的，销售额就是货物的销售价格，不得从销售额中减除还本支出，因为这种销售方式实际上是一种筹集资金，以提供货物使用换取还本不付息的方法。这样规定的理由是国家不能以减少税收来承担企业销售还本的责任。

4）采取以物易物方式销售

纳税人采取以物易物方式销售的，双方均应作购销处理。以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。应注意，在以物易物活动中，应分别开具合法的票据，如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的，不能抵扣进项税额。

5）采取兼营不同税率或者征收率

纳税人兼营不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或征收率。

(1）兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

(2）兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用征收率。

(3）兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

6）采取混合销售

纳税人有混合销售行为，按规定应缴纳增值税的，其销售额应当以货物与非应税劳务的销售额合计数计算。

7）兼营非增值税应税劳务

纳税人兼营非增值税应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务和应税服务的销售额和非增值税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务和应税服务的销售额。

8）出租出借包装物收取押金

纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，时间在 1 年以内，又未过期的，不并入销售额征税。但对于逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率计算销项税额。计算销项税额时应注意以下几个方面。

(1)“逾期”是以 1 年为期限，对收取 1 年以上的押金，无论是否退还均应并入销售额征税。对于个别包装物周转使用期限较长，报经税务机关确定后，可适当放宽逾期期限。

(2）对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及

会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。

(3) 将包装物押金并入销售额征税时，需要先将该押金换算为不含税价款，再并入销售额征税。

此外，包装物押金不应混同于包装物租金。包装物租金在销货时作为价外费用并入销售额计算销项税额。

4. 销售额的确定

纳税人销售货物或应税劳务的价格明显偏低并且无正当理由的，或者有视同销售行为而无销售额，可按照下列顺序确定销售额。

(1) 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。

(2) 按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。

(3) 按组成计税价格确定，组成计税价格的公式为：

$$组成计税价格=成本\times(1+成本利润率)$$

式中的“成本”是指销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。用这个公式组价的货物不涉及消费税。

征收增值税的货物，同时又征收消费税的，其组成计税价格中，应加计消费税税额。其组成计税价格的公式为：

$$组成计税价格=成本\times(1+成本利润率)+消费税税额$$

或

$$组成计税价格=\frac{成本\times(1+成本利润率)}{1-消费税税率}$$

式中的“成本”，对于销售自产货物，是指其实际生产成本；对于销售外购货物，是指其实际采购成本。属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额，这里的消费税额包括从价计算、从量计算、复合计算的全部消费税额。式中的“成本利润率”按照国家税务总局规定的成本利润率确定。

“营改增”也规定，纳税人提供应税服务的价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的，或者发生“营改增”办法第十一条所列视同提供应税服务而无销售额的，主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额。

(1) 按照纳税人最近时期提供同类应税服务的平均价格确定。

(2) 按照其他纳税人最近时期提供同类应税服务的平均价格确定。

(3) 按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

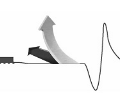
$$组成计税价格=成本\times(1+成本利润率)$$

式中，成本利润率由国家税务总局确定。

例 3.3 某企业为增值税一般纳税人，2014 年 5 月生产加工一批新产品 450 件，每件成本价 380 元(无同类产品市场价格)，全部售给本企业职工，取得不含税销售额 171 000 元，国家税务总局确定的成本利润率为 10%。

$$组成计税价格=450\times380\times(1+10\%)=188\ 100(元)$$

$$销项税额=188\ 100\times17\%=31\ 977(元)$$



5. 含税销售额的换算

纳税人因购买方是小规模纳税人、消费者和其他原因而开具普通发票所取得的含税收入，应按下列公式将含税收入换算为不含税销售额。

不含税销售额＝含税销售额÷(1＋税率)

3.2.4　一般纳税人当期进项税额的计算

进项税额是指纳税人购进货物或接受应税劳务所支付或负担的增值税额。进项税额与销项税额是互相对应的一对概念，销售方收取的销项税额即购进方支付的进项税额。只有当纳税人购进的货物或接受的应税劳务和应税服务用于增值税应税项目时，与之对应的进项税额才可以从销项税额中抵扣。为此，需要按照购进货物的用途对进项税额加以适当的分类，排除不允许抵扣的进项税额，确认允许抵扣的进项税额并计算当期可以抵扣的进项税额。

1. 允许从销项税额中抵扣的进项税额

允许从销项税额中抵扣的进项税额可分为两类：一类是以票抵扣，即取得法定扣税凭证，并符合税法抵扣规定的进项税额；另一类是计算抵扣，即没有取得法定扣税凭证，但符合税法抵扣政策，准予计算抵扣的进项税额。具体归纳见表 3－7。

表 3－7　允许从销项税额中抵扣的进项税额分类表

类　　别	进项税额的来源
以票抵税	(1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额 (2) 从海关取得的海关进口增值税专用发票缴款书上注明的增值税额 (3) 接受境外单位或个人提供的应税服务，从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的增值税额
计算抵税	外购免税农产品：进项税额＝买价×13％
增值税扣税凭证	增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品销售发票、中华人民共和国税收缴款凭证

从表 3－7 中可看出，准予从销项税额中抵扣的进项税额具体包括以下 4 个方面。

(1) 纳税人购买货物或获得应税劳务，从销售方取得专用发票上注明的增值税税额。

(2) 纳税人进口货物从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额。进口货物的进项税额一般是由海关按照组成计税价格和适用税率计算确认的，计算公式为：

应纳增值税额＝组成计税价格×增值税税率

组成计税价格＝关税完税价格＋关税＋消费税

进口货物一般以国际上通用的到岸价格为关税完税价格。它主要包括 3 个部分：国外采购当地的采购价、出口国的出口关税、货物运抵进口国港口起卸前的一切费用(如运费、保险费等)。



(3) 一般纳税人向农业生产者购买的免税农产品，准予按照买价和13%的扣除率计算进项税额，并从当期销项税额中扣除，计算公式为：

进项税额＝买价×13%

例3.4 某增值税一般纳税人收购一批免税农产品用于生产，在税务机关批准使用的专用收购凭证上注明价款100 000元。

可计算抵扣的进项税额＝100 000×13%＝13 000(元)

农产品的采购成本＝100 000－13 000＝87 000(元)

(4) 接受境外单位或个人提供的应税服务，从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的增值税额。

纳税人凭税收缴款凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

2. 不允许从销项税额中抵扣的进项税额

根据《增值税暂行条例》和“营改增”规定，不允许从销项税额中抵扣的进项税额共3类，具体归纳见表3-8。

表3-8 不允许从销项税额中抵扣的进项税额列表

分类	内容
购进货物改变生产经营用途	(1) 用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务 (2) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务 (3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务
原增值税一般纳税人接受试点纳税人提供的应税服务	(1) 用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费，其中涉及的专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁，仅指专用于上述项目的专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁 (2) 接受的旅客运输服务 (3) 与非正常损失的购进货物相关的交通运输业服务 (4) 与非正常损失的在产品、产成品所耗用购进货物相关的交通运输业服务
扣税凭证不合格	纳税人购进货物或者应税劳务，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣

1) 购进货物改变生产经营用途的进项税额

(1) 非增值税应税项目是不缴纳增值税的项目，包括提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程等。在购进货物或者应税劳务用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费而不得抵扣进项税额中，有两种特殊情况应排除在外：当纳税人做出应确定为征收增值税的混合销售行为、兼营免税项目或非应税劳务行为时，其混合销售或兼营行为中用于非应税劳务的购进货物或者应税劳务的进项税额就可以在计算增值税时从销项税额中抵扣。



(2) 集体福利或者个人消费是指企业内部设置的供职工使用的食堂、浴室、理发室、宿舍、幼儿园等福利设施及其设备、物品等，或者以福利、奖励、津贴等形式发放给职工个人的物品，以及纳税人的交际应酬消费。纳税人凡购进货物或应税劳务是用于集体福利、个人消费的，由于其已经改变了生产、经营需要的用途，成了最终消费品，因此其进项税额不能抵扣。

若购进货物或应税劳务在购进时就已知将用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费的，则其进项税额直接计入相关项目的价值；若购进货物或接受劳务的初衷是用于生产经营的，其进项税额是允许从销项税额中抵扣的，但后来这些货物或劳务又改变用途，用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费，则与之对应的进项税额应该以“进项税额转出”的形式从当期发生的进项税额中扣减下来。如果纳税人兼营非应税项目或免税项目而无法准确划分不得抵扣的进项税额的，可按下列公式计算不得抵扣的进项税额。

$$\text{不得抵扣的进项税额}=\text{当月全部进项税额}\times\frac{\text{当月免税项目销售额}+\text{非应税项目营业额}}{\text{当月全部销售额}+\text{营业额}}$$

(3) 非正常损失的购进货物和非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务的进项税额。非正常损失是指生产经营过程中正常损耗以外的损失，包括自然灾害造成的损失、因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等损失以及其他非正常损失。非正常损失的购进货物、在产品和产成品已无法实现正常销售，将来不会有与之对应的销项税额，因此，这部分物资所对应的进项税额也不应该从销项税额中抵扣，而应做“进项税额转出”处理，在企业所得税中，可以将转出的进项税额计入企业的损失“营业外支出”，在企业所得税前扣除。

2) 扣税凭证不合格的进项税额(见 3.3 节)

3. 进项税额的“当期”限定

为了防止纳税人加大进项税额，少纳税、不纳税或推迟纳税，国家税务总局对增值税一般纳税人购进货物或应税劳务的进项税额的申报抵扣时间作了具体的规定。

1) 防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额的抵扣时间限定

增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须自该专用发票开具之日起 180 日内到税务机关认证，并在认证通过的次月申报期内，向主管税务机关申报抵扣进项税额。

2) 海关完税凭证进项税额的抵扣时间限定

为了进一步加强海关进日增值税专用缴款书的增值税抵扣管理，税务总局、海关总署决定将前期在广东等地试行的海关缴款书“先比对后抵扣”管理办法，在全国范围推广实行。

增值税一般纳税人取得开具的海关进口增值税专用缴款书，应在开具之日起 180 日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》申请稽核比对，逾期未申请的其进项税额不予抵扣。

3.2.5 一般纳税人当期应纳税额的计算

增值税一般纳税人当期应纳税额的计算实行购进扣税法，基本公式为：

当期应纳增值税额＝当期销项税额－当期进项税额

有时，企业当期购进的货物很多，在计算应纳税额时会出现当期销项税额小于当期进项税额而不足抵扣的情况，根据税法规定，不足抵扣的部分不退税，但可以结转下期继续抵扣。

例 3.5 某商贸公司当月发生以下几笔购销业务。

(1) 购入货物取得的增值税专用发票上注明的货款金额为 200 万元，税款为 34 万元，支付货物运输费用所取得的货运发票上注明的金额是 3 万元。

(2) 销售货物开具的专用发票上注明的销售价款为 500 万元，税款为 85 万元，另外，用以旧换新方式向消费者个人销售货物 80 万元(已扣除收购旧货支付的款额 6 万元)。

(3) 加工制作了一批广告性质的礼品分送给客户及购货人，加工单位开具的专用发票上注明的价款 8 万元，同类货物的不含税的市场价格为 10 万元。

假设上述各项购销货物税率均为 17%，该商贸公司当月应纳增值税额计算如下。

当月购货进项税额＝34＋3×7%＝34.21(万元)

当月销售货物的销项税额＝85＋[(80＋6)÷(1＋17%)]×17%＝97.49(万元)

加工礼品进项税额＝8×17%＝1.36(万元)

赠送礼品视同销售，其应税销售额为 10 万元。

当月销项税额＝10×17%＝1.7(万元)

当月应纳增值税＝(97.49＋1.7)－(34.21＋1.36) ＝ 63.62(万元)

例 3.6 某进出口公司当月进口一批货物，海关审定的关税完税价格为 700 万元，该货物关税税率为 10%，增值税税率为 17%；当月销售一批货物销售额为 180 万元，适用 17%的税率，该企业进口货物应支付的进项税额和当月应纳增值税额计算如下。

应纳关税额＝700×10%＝70(万元)

组成计税价格＝700 ＋70 ＝770(万元)

进口货物应支付的进项税额＝770×17%＝130.9(万元)

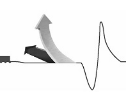
当月销项税额＝180×17%＝30.6(万元)

当月应纳增值税额＝30.6－130.9＝－100.3(万元)

计算结果表明，该企业当月不交增值税，未抵扣完的进项税额 100.3 万元留待下月继续抵扣。

例 3.7 某工业企业当月销售货物的销售额为 300 万元，以商业折扣方式销售货物的销售额 80 万元，折扣金额 8 万元和销售额在同一张专用发票上，销售的货物均已发出；当月企业为装修货物展销厅购进一批装饰材料，取得的专用发票上注明的税款是 1.3 万元。假设当月购销货物税率均为 17%。另外，该企业有上月尚未抵扣完的进项税额 60 万元。该企业当月应纳增值税额计算如下。

(1) 采取商业折扣方式销售的，折扣必须与销售额同在一张专用发票上注明，才能按销售额减去折扣后的余额作为计税销售额。因此，企业当月应税销售额为：



应税销售额＝300 ＋(80－8)万元＝372(万元)

当月销项税额＝372×17％＝63.24(万元)

(2) 企业为装修展销厅购进的装饰材料，由于非应税的不动产项目，其进项税额 1.3 万元不得从销项税额中抵扣。

(3) 上月尚未抵扣完的进项税额 60 万元可结转当月继续抵扣。

(4) 当月应纳增值税计算如下。

当月应纳增值税＝63.24－60 ＝3.24(万元)

3.2.6　小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人销售货物或者应税劳务，按照不含税销售额的 3％实行按率计征，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式为：

应纳税额＝不含税销售额×征收率

小规模纳税人销售货物或提供劳务时，只能开具普通发票，普通发票上注明的金额为含税销售额，计算应纳税额时，需要将其换算为不含税销售额，换算公式为：

不含税销售额＝含税销售额÷(1＋征收率)

例 3.8　某商业零售企业为增值税小规模纳税人，2014 年 5 月购进货物(商品)取得普通发票，共计支付金额 8 万元；本月销售货物取得零售收入共计 12.36 万元。该企业 5 月份应缴纳的增值税为：

应纳增值税＝12.36÷(1＋3％)×3％＝0.36(万元)

3.2.7　出口货物的退(免)税政策及退税额的计算

企业出口货物以不含税价格参与国际市场竞争是国际上的通行做法。我国的出口货物退(免)税是指在国际贸易中，对我国报关出口的货物退还或免征其在国内各生产和流通环节按税法规定缴纳的增值税和消费税，即对增值税出口货物实行零税率，对消费税出口货物免税。增值税出口货物的零税率，从税法上理解有两层含义：一是免征出口环节的增值税；二是退还出口货物前道环节所含的进项税额。

1. 我国出口货物退(免)税基本政策

(1) 出口免税并退税。出口免税是指对货物在出口销售环节不征增值税、消费税；出口退税是指对货物在出口前已纳税款，按规定的退税率计算后予以退还。

(2) 出口免税不退税。出口免税是指对货物在出口销售环节不征增值税、消费税；出口不退税是指适用这个政策的出口货物因在前一道生产、销售环节或进口环节是免税的，因此，出口时该货物的价格中本身就不含税，也无须退税。

(3) 出口不免税也不退税。出口不免税是指对国家限制或禁止出口的某些货物的出口环节照常征税；出口不退税是指对这些出口货物不退还出口前已纳税款。适用这个政策的主要是税法列举、限制或禁止出口的货物，如天然牛黄、麝香等。

《出口货物退(免)税管理办法》规定，对出口的凡属于已征或应征增值税、消费税的货物，除国家明确规定不予退(免)税的货物和出口企业从小规模纳税人购进并持普通发票

的部分货物外，都是出口货物退(免)税的货物范围，均应予以退还已征增值税或免征应征的增值税和消费税，但应同时具备4个条件：①必须是属于增值税、消费税征税范围内的货物；②必须是报关离境的货物，即货物必须输出海关；③必须是在财务上作销售处理的货物；④必须是出口收汇并已核销的货物。

2. 出口货物的退税率

根据《增值税暂行条例》规定，企业产品出口后，税务部门应按照出口商品的进项税额为企业办理退税，但由于税收减免及国家其他经济政策等原因，商品的进项税额往往不等于实际负担的税额。如果按出口商品的进项税额退税，就会产生少征多退的问题，于是就有了计算出口商品应退税款的比率，即出口退税率。出口货物的退税率，是出口货物的实际退税额与退税计税依据(即计算退税的价格)的比例。根据相关规定，我国现行的出口货物的增值税退税率有17%、16%、15%、14%、13%、9%、5%，共7档。

(1) 除财政部和国家税务总局根据国务院决定而明确的增值税出口退税率(以下简称"退税率")外，出口货物的退税率为其适用税率。

应税服务退税率为其按照"营改增"第十二条第(一)至(三)项规定适用的增值税税率。

(2) 退税率的特殊规定如下。

① 外贸企业购进按简易办法征税的出口货物、从小规模纳税人购进的出口货物，其退税率分别为简易办法实际执行的税率、小规模纳税人征收率。上述出口货物取得增值税专用发票的，退税率按增值税专用发票上的税率和出口货物退税率孰低的原则确定。

② 出口企业委托加工修理修配货物，其加工修理修配费用的退税率，为出口货物的退税率。

③ 适用不同退税率的货物、劳务及应税服务，应分开报关、核算并申报退(免)税，未分开报关、核算或划分不清的，从低适用退税率。

3. 出口货物退税额的计算

出口货物只有在适用既免税又退税的政策时，才会涉及如何计算退税的问题。由于各类出口企业对出口货物的会计核算办法不同，有对出口货物单独核算的，有对出口和内销的货物统一核算成本的。为了与出口企业的会计核算办法一致，我国《出口货物退(免)税管理办法》规定了两种退税计算办法：一般"免、抵、退"办法和外贸企业出口货物劳务增值税"免、退税"办法。上述两种退税办法的适用范围见表3-9。

1)"免、抵、退"的计算办法

免税，是指对生产企业出口的自产货物，免征本企业生产销售环节的增值税；抵税，是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额，抵顶内销货物应纳的增值税税额；退税，是指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额而未抵顶完时，经过主管税务机关批准，对未抵顶完的税额予以退税。这项政策主要适用于自营和委托出口自产货物的生产企业。

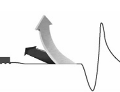


表 3-9　两种退税办法适用范围

出口退税办法	适用性		
	适用企业	货物来源	出口方式
“免、抵、退”税	生产企业	自产货物	自营出口
			委托外贸企业代理出口
免、退税	外贸企业	收购货物	收购货物出口
			委托其他外贸企业出口

(1) 按“免、抵、退”办法办理出口退税的一般计算方法和程序。

增值税免、抵、退税涉及三组计算公式：第一组是综合考虑内、外销因素而计算应纳税额的公式；第二组是计算外销收入的免抵退税总额(即最高限限额)的公式；第三组是将第一、二两组公式计算结果进行对比确定应退税额和免抵税额。

第一组公式：综合考虑内、外销因素计算当期应纳税额。

当期应纳税额＝当期内销货物的销项税额－(当期内、外销货物的进项税额－当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额)－上期留抵税额

“当期应纳税额”计算公式的推导过程如下。

① 当期应纳税额的基本计算公式：

当期应纳税额＝当期内、外销货物的销项税额－当期内、外销货物的进项税额－上期留抵税额

② 由于出口环节的销项税率为零，则：

当期应纳税额＝当期内销货物的销项税额－当期内、外销货物的进项税额－上期留抵税额

③ 在“当期外销货物的进项税额”中，要剔除计算当期免抵退税额时“不得抵扣和免征的进项税额”，被剔除的进项税额将通过“进项税额转出”计入产品成本，因此有：

当期应纳税额＝当期内销货物的销项税额－(当期内、外销货物的进项税额－当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额)－上期留抵税额

在上述公式中，计算当期免抵退税时，“不得抵扣和免征的外销货物的进项税额”是计算的难点，可以分两种情形考虑。

情形 1：如果外销货物的加工过程中未使用免税购进的原材料，则：

当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额
＝出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率－出口货物退税率)

免税购进的原材料包括从国内购进免税原材料和进口加工免税进口料件，其中进口加工免税进口料件的价格为组成计税价格，计算公式为：

组成计税价格＝货物到岸价＋海关实征关税和消费税

情形 2：如果出口货物在加工过程中使用了免税购进的原材料，由于免税原材料在购进环节并没有对应的进项税额，如果计算“当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进

项税额”时不做相应扣除，则会虚增产品的成本。因此，需要从“情形 1”的“当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额”中，剔除免税购进原材料对应的“不得抵扣和免征的外销货物的进项税额”，即计算“当期免抵退税不得抵扣和免征外销货物的进项税额”的“抵减额”：

当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物进项税额的抵减额

＝免税购进原材料价格×(出口货物征税率－出口货物退税率)

因此，“情形 2”下“不得抵扣和免征的外销货物的进项税额”的计算公式为：

当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额

＝出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率－出口货物退税率)－当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额的抵减额

＝出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率－出口货物退税率)－免税购进原材料价格×(出口货物征税率－出口货物退税率)

＝(出口货物离岸价×外汇人民币牌价－免税购进原材料价格)×(出口货物征税率－出口货物退税率)

第二组公式：计算外销收入的免抵退税总额，即免抵退税的最高限额。

免抵退税总额等于用出口货物离岸价、外汇人民币牌价、以及出口货物退税率三项指标的乘积，与免抵退税抵减额的差。其中，免抵退税抵减额是免税购进原材料的价格与出口货物退税率的乘积，因为免税购进的原材料在购进环节是免征增值税的，所以不存在退税的问题，用公式表示为：

免抵退税总额＝出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率－免抵退税额抵减额

免抵退税额抵减额＝免税购进的原材料价格×出口货物退税率

第三组公式：将第一、二组公式的计算结果进行对比确定应退税额和应免抵的税额。

具体思路是：当第一组公式(即“当期应纳税额”)为正数时，纳税人的出口免抵退税应享受的优惠，已通过抵减内销应纳税的方式体现出来；当第一组公式(即“当期应纳税额”)为负数时，需要将负数的绝对值与第二组公式计算的免抵退税的最高限额比对，哪个小，就用哪个数作为退税数，表示为：

① 当期期末留抵税额＞当期免抵退税总额，则：

当期应退税额＝当期免抵退税总额

当期免抵税额＝0

② 当期期末留抵税额≤当期免抵退税总额，则：

当其应退税额＝当期期末留抵税额

当期免抵税额＝当期免抵退税总额－当期应退税额

(2)“免、抵、退”的两种具体计算。“免、抵、退”的有关计算是本章的难点，根据出口企业外销产品生产所需原材料中是否有免税购进的原材料，可将上述公式的应用可分为以下两种情况。

① 出口企业外销产品生产所需原材料中不存在免税购进的原材料，“免、抵、退”的计算程序为 5 步，见表 3－10。



表 3-10　出口企业外销产品生产所需原材料均需缴纳增值税的“免、抵、退”计算程序

步骤	内　　容	计 算 公 式
第一步，剔税	计算不得免征和抵扣的外销货物的进项税额	当期免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额＝出口货物离岸价格×外汇人民币牌价×(出口货物征征税率－出口货物退税率)
第二步，抵税	计算当期应纳增值税额	当期应纳税额＝当期内销货物的销项税额－(当期内、外销货物的进项税额－当期免抵退税不得抵扣和免征的外销货物的进项税额)－上期留抵税额
第三步，算尺度	计算免抵退税额	免抵退税额＝出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物的退税率
第四步，比较确定应退税额	比较确定应退税额	第二步与第三步相比，谁小按谁退
第五步，确定免抵税额	确定免抵税额	当期免抵税额＝当期免抵退税总额－当期应退税额

例 3.9　某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税税率为 17%，退税率为 13%。2012 年 4 月的有关经营业务为：购进原材料一批，取得的增值税专用发票注明的价款 200 万元；外购货物准予抵扣的进项税额 34 万元通过认证；上月末留抵税款 3 万元；本月内销货物不含税销售额 100 万元；收款 117 万元存入银行；本月出口货物的销售额折合人民币 200 万元。试计算该企业当期的“免、抵、退”税额。

第一步，剔税：

当期免抵退税不得免征和抵扣税额＝200×(17%－13%)＝8(万元)

第二步，抵税：

当期应纳税额＝100×17%－(34－8)－3＝17－26－3＝ －12(万元)

第三步，算尺度：

出口货物“免、抵、退”税额＝200×13%＝26(万元)

第四步，比较确定应退税额：按规定，如当期期末留抵税额≤当期免抵退税额时，当期应退税额＝当期期末留抵税额，即

该企业当期应退税额＝12(万元)

第五步，确定免抵税额：

当期免抵税额＝当期免抵退税额－当期应退税额＝26－12＝14(万元)

例 3.10　某自营出口的电器生产企业为增值税一般纳税人，依《增值税暂行条例》其产品适用的增值税税率为 17%，退税率为 13%。2014 年 6 月出口产品 3 000 台，离岸价格为每台 200 美元，外汇人民币牌价为 1 美元＝6.3 元人民币，内销货物销售额 100 万元，税款 17 万元，全部收存银行。购进原材料一批，取得的专用发票注明的价款为 200 万元，外购货物准予扣除的进项税额为 34 万元通过认证，上期结转进项税额为 20 万元。试计算该企业当期的“免、抵、退”税额。

第一步，剔税：计算当期免抵退税不得免征和抵扣的税额：

$$3\,000\times200\times6.3\times(17\%-13\%)=15.12(万元)$$

第二步，抵税：计算当期应纳税额：

$$100\times17\%-(34-15.12)-20=-21.88(万元)$$

第三步，算尺度：计算当期免抵退税额：

$$3\,000\times200\times6.3\times13\%=49.14(万元)$$

第四步，比较确定应退税额：由于当期期末留抵税额(21.88 万元)≤当期免抵退税总额(49.14 万元)，所以

当期应退税额＝当期期末留抵税额＝21.88(万元)

第五步，确定免抵税额：

当期免抵税额＝当期免抵退税总额－当期应退税额
＝49.14 万元－21.88 万元
＝27.26(万元)

例 3.11 某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税税率为 17%，退税率为 15%。2014 年 6 月有关经营业务为：购原材料一批，取得的增值税专用发票注明的价款 400 万元，外购货物准予抵扣的进项税额 68 万元通过认证，上期末留抵税款 5 万元，本月内销货物不含税销售额 100 万元，收款 117 万元存入银行，本月出口货物的销售额折合人民币 200 万元。试计算该企业当期的"免、抵、退"税额。

第一步，剔税：

当期免抵退税不得免征和抵扣税额＝200×(17%－15%)＝4(万元)

第二步，抵税：

当期应纳税额＝100×17%－(68－4)－5＝17－64－5＝－52(万元)

第三步，算尺度：

出口货物"免、抵、退"税额＝200×15%＝30 (万元)

第四步，比较确定应退税额：按规定，如当期期末留抵税额＞当期免抵退税额时，当期应退税额＝当期免抵退税额，即

该企业当期应退税额＝30(万元)

第五步，确定免抵税额：

当期免抵税额＝当期免抵退税额－当期应退税额＝30－30＝0(万元)

因此，6 月期末留抵结转下期继续抵扣税额为(48－26)＝22(万元)。

② 出口企业外销产品生产所需原材料中存在免税购进的原材料，"免、抵、退"办法计算步骤为 7 步，见表 3-11。

例 3.12 某自营出口生产企业是增值税一般纳税人，出口货物的征税税率为 17%，退税率为 14%。2014 年 8 月有关经营业务为：购原材料一批，取得的增值税专用发票注明的价款 200 万元，外购货物准予抵扣进项税额 34 万元通过认证，当月进料加工免税进口料件的组成计税价格 100 万元，上期末留抵税款 6 万元，本月内销货物不含税销售额 100 万元，收款 117 万元存入银行，本月出口货物销售额折合人民币 200 万元。试计算该企业当期的"免、抵、退"税额。



表 3－11　出口企业外销产品生产所需原材料中存在免税购进原材料的“免、抵、退”计算程序

步骤	内　　容	计 算 公 式
第一步	计算免抵退税不得免征和抵扣税的、外销货物的进项税额的抵减额	免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额的抵减额＝免税购进的原材料价格×(出口货物征税率－出口货物退税率)
第二步，剔税	计算免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额	免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额＝出口货物离岸价格×外汇人民币×(出口货物征税率－出口货物退税率)－免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额的抵减额
第三步，抵税	计算当期应纳增值税额	当期应纳税额＝当期内销货物的销项税额－(当期内、外销货物的进项税额－免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额)－上期留抵税额
第四步	计算免抵退税额的抵减额	免抵退税额的抵减额＝免税购进原材料价格×出口货物退税率
第五步，算尺度	计算免抵退税额	免抵退税额＝出口货物离岸价格×外汇人民币牌价×出口货物的退税率－免抵退税额的抵减额
第六步	比较确定应退税额	第五步与第三步相比，谁小按谁退
第七步	确定免抵税额	当期免抵税额＝当期免抵退税总额－当期应退税额

第一步，计算免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额的抵减额：

免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额的抵减额
＝免税进口料件的组成计税价格×(出口货物征税税率－出口货物退税率)
＝100×(17％－14％)＝3(万元)

第二步，剔税，计算免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额：

免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额＝当期出口货物离岸价
×外汇人民币牌价×(出口货物征税税率－出口货物退税率)
－免抵退税不得免征和抵扣的外销货物的进项税额的抵减额
＝200×(17％－14％)－3＝6－3＝3(万元)

第三步，抵税，计算当期应纳增值税额：

当期应纳税额＝100×17％－(34－3)－6＝17－31－6＝－20(万元)

第四步，计算免抵退税额的抵减额：

免抵退税额的抵减额＝免税购进原材料的价格×出口货物退税率＝100×14％＝14(万元)

第五步，算尺度，计算免抵退税额：

出口货物“免、抵、退”税额＝200×14％－14＝14(万元)

第六步，比较确定应退税额：按规定，如当期期末留抵税额＞当期免抵退税额时，当期应退税额＝当期免抵退税额，即

该企业应退税额＝14(万元)

第七步，计算当期免抵税额：

当期免抵税额＝当期免抵退税额－当期应退税额＝14－14＝0(万元)



因此，8月期末留抵结转下期继续抵扣税额为20－14＝6(万元)。

2）外贸企业出口货物劳务增值税“免、退税”计算办法

（1）出口委托加工修理修配货物的增值税免退税，依下列公式计算：

出口委托加工修理修配货物的增值税应退税额＝委托加工修理修配的增值税退(免)税计税依据×出口货物退税率

例3.13 某进出口公司2012年6月购进牛仔布委托加工成服装出口，取得牛仔布增值税发票一张，注明计税金额10 000元；取得服装加工费计税金额2 000元，受托方将原材料成本并入加工修理修配费用并开具了增值税专用发票。假设退税税率为17％，该企业的应退税额：

(10 000＋2 000)×17％＝2 040(元)

（2）外贸企业兼营的零税率应税服务增值税免退税，依下列公式计算：

外贸企业兼营的零税率应税服务应退税额＝外贸企业兼营的零税率应税服务免退税计税依据×零税率应税服务增值税退税率

（3）退税率低于适用税率的，相应计算出的差额部分的税款计入出口货物劳务成本。

（4）出口企业既有适用增值税“免、抵、退”项目，也有增值税即征即退、先征后退项目的，增值税即征即退和先征后退项目不参与出口项目“免、抵、退”税计算。出口企业应分别核算增值税“免、抵、退”项目和增值税即征即退、先征后退项目，并分别申请享受增值税即征即退、先征后退和“免、抵、退”税政策。

用于增值税即征即退或者先征后退项目的进项税额无法划分的，按照下列公式计算：

无法划分进项税额中用于增值税即征即退或者先征后退项目的部分＝当月无法划分的全部进项税额×当月增值税即征即退或者先征后退项目销售额(当月全部销售额、营业额合计)

（5）实行“免、抵、退”税办法的零税率应税服务提供者如同时有货物劳务(劳务指对外加工修理修配劳务，下同)出口的，可结合现行出口货物“免、抵、退”税计算公式一并计算。税务机关在审批时，按照出口货物劳务、零税率应税服务“免、抵、退”税额比例划分出口货物劳务、零税率应税服务的退税额和免抵税额。

3.3 增值税会计核算的专用凭证、账簿、报表

一般纳税人进行增值税会计核算时，专用原始凭证为增值税专用发票、增值税普通发票，还需要设置应交增值税明细账，并编制应交增值税明细表。小规模纳税人的核算较为简单，只需要设置应交增值税明细账即可。

3.3.1 增值税专用发票与增值税普通发票

增值税发票有普通发票和专用发票两种。两种发票的内容相同，区别在于发票的抬头，分别是“增值税专用发票”与“增值税普通发票”。所有的增值税纳税人都可以使用增值税普通发票，只有一般纳税人可以使用专用发票。两者开具的对象不同，增值税专用



发票是对一般纳税人填开的，而增值税普通发票是对除一般纳税人以外的小规模纳税人、个体户及其他行业开具的，一般纳税人对上述这些企业或个体不能开具增值税专用发票，只允许开具增值税普通发票。增值税一般纳税人如果在购进货物、接受应税劳务或应税服务时，取得的是增值税专用发票，则可用于抵扣税款；如果取得的是增值税普通发票，则不能确认进项税额，也不能进行抵扣。以下重点介绍增值税专用发票。

增值税专用发票(以下简称专用发票)是增值税一般纳税人销售货物或者提供应税劳务开具的发票，是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证。专用发票只限于增值税的一般纳税人领购使用。增值税的小规模纳税人和非增值税的纳税人不得领购使用专用发票。专用发票不仅是纳税人经济活动中的重要商业凭证，而且是兼记销货方销项税额和购货方进项税额进行税款抵扣的凭证，对增值税的计算和管理起着决定性的作用。

1. 专用发票的联次及票样

一般纳税人应通过增值税防伪税控系统(以下简称防伪税控系统)使用专用发票，包括领购、开具、缴销、认证纸质专用发票及其相应的数据电文。其中，防伪税控系统是指经国务院同意推行的，使用专用设备和通用设备、运用数字密码和电子存储技术管理专用发票的计算机管理系统；专用设备是指金税卡、IC卡、读卡器和其他设备。

专用发票(票样见表3-12)由基本联次或者基本联次附加其他联次构成，基本联次为3联：发票联、抵扣联和记账联。发票联，作为购买方核算采购成本和增值税进项税额的记账凭证；抵扣联，作为购买方报送主管税务机关认证和留存备查的凭证；记账联，作为销售方核算销售收入和增值税销项税额的记账凭证。其他联次用途，由一般纳税人自行确定。

货物运输业增值税专用发票分为三联票和六联票：第一联，记账联，承运人记账凭证；第二联，抵扣联，受票方扣税凭证；第三联，发票联，受票方记账凭证；第四至六联，发票使用单位自行安排。

2. 专用发票填开综合举例

(1) 增值税专用发票的开具。2014年10月28日，甘肃科技成果转化中心向临汾市合力机电设备有限公司销售辅助电源柜2台，单价29 914.5元，税率17%。增值税专用发票标样见表3-12，其中，密码区的数字是由防伪税控系统内部自动产生的。

(2) 负数增值税专用发票的开具。接上例，2014年11月25日，已售辅助电源柜中的1台因质量问题发生退货，销售方开具的红字专用发票见表3-13。

(3) 带折扣增值税专用发票的开具。接上例，销售方提供的折扣率为10%，其他条件不变，则专用发票票样见表3-14。

(4) 带销货清单增值税专用发票的开具。一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的，同时使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》(见表3-16)，并加盖财务专用章或者发票专用章。

(5) 甘肃科技成果转化中心于2014年10月25日向临汾市合力机电设备有限公司销售软盘、打印纸、打印机、复印机等产品，总折扣率为10%。销售方应开具的专用发票和销货清单见表3-15和表3-16。

表 3-12　增值税专用发票票样

甘肃省增值税专用发票

6200021140

No 00078373　　6200021140
00078373

此联不做报销、扣税凭证使用

开票日期：2014 年 10 月 28 日

购货单位	名称：临汾市合力机电设备有限公司 纳税人识别号：51010770926×××× 地址、电话：临汾市一环路南一段××号　0357-366×××× 开户银行及账号：临汾市工行细金桥分理处 440226200902450××××			密码区	/21—47<6/32>51<2017/ * 4>969>81 * 4>2492<9+267 142 * —788+2532 * 7298392 +7—/29/>>2+4678><>>/9		
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
辅助电源柜	5#	台	2	29 914.5	59 829.00	17%	10 170.93
合　计					￥59 829.00		￥10 170.93
价税合计(大写)	人民币陆万玖仟玖百玖拾玖元玖角叁分				(小写)￥69 999.93		
销货单位	名称：甘肃科技成果转化中心 纳税人识别号：62010371275×××× 地址、电话：兰州市七里河区芙蓉平××号　0931-239×××× 开户银行及账号：工行电力支行　221003××××			备注			

收款人：李××　　复核：李××　　开票人：薛××　　销货单位：（章）

国税函[2001]873号西安印钞厂



表 3-13 负数增值税专用发票的开具

甘肃省增值税专用发票

6200021140

No 00078385　　6200021140
00078385

此联不做报销、扣税凭证使用

开票日期：2014 年 11 月 25 日

<table>
<tr><td rowspan="4">购货单位</td><td colspan="4">名称：临汾市合力机电设备有限公司</td><td rowspan="4">密码区</td><td colspan="3" rowspan="4">/21−48<6/75>51<3567/ *
4>969>81 * 4>2492<9+267
142 * −788+2563 * 8504392
+7−/29/>>2+4678><>>/9</td></tr>
<tr><td colspan="4">纳税人识别号：51010770926××××</td></tr>
<tr><td colspan="4">地址、电话：临汾市一环路南一段××号　0357-366××××</td></tr>
<tr><td colspan="4">开户银行及账号：临汾市工行细金桥分理处　440226200902450××××</td></tr>
<tr><td colspan="2">货物或应税劳务名称</td><td>规格型号</td><td>单位</td><td>数量</td><td>单价</td><td>金额</td><td>税率</td><td>税额</td></tr>
<tr><td colspan="2">辅助电源柜</td><td>5#</td><td>台</td><td>−1</td><td>29 914.5</td><td>−29 914.5</td><td>17%</td><td>−5 085.47</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">合　计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td>¥−29 914.5</td><td></td><td>¥−5 085.47</td></tr>
<tr><td colspan="2">价税合计(大写)</td><td colspan="7">(负数)叁万肆仟玖佰玖拾玖元玖角柒分　　(小写)¥−34 999.97</td></tr>
<tr><td rowspan="4">销货单位</td><td colspan="4">名称：甘肃科技成果转化中心</td><td rowspan="4">备注</td><td colspan="3" rowspan="4">对应正数发票
发票代码：6200021140
发票号：00078385</td></tr>
<tr><td colspan="4">纳税人识别号：62010371275××××</td></tr>
<tr><td colspan="4">地址、电话：兰州市七里河区芙蓉平××号　0931-239××××</td></tr>
<tr><td colspan="4">开户银行及账号：工行电力支行　221003××××</td></tr>
</table>

收款人：李××　　复核：李××　　开票人：薛××　　销货单位：(章)

发票联　购货方记账

国税函[2001]873号西安印钞厂



表 3-14　带折扣增值税专用发票的开具

<u>甘肃省增值税专用发票</u>

6200021140　　　　No 00078373　　6200021140
00078373

此联不做报销、扣税凭证使用

开票日期：2014 年 10 月 28 日

购货单位	名称：临汾市合力机电设备有限公司 纳税人识别号：51010770926×××× 地址、电话：临汾市一环路南一段××号　0357-366×××× 开户银行及账号：临汾市工行细金桥分理处　440226200902450××××				密码区	/21－47<6/32>51<2017/ * 4>969>81 * 4>2492<9＋267 142 * －788＋2532 * 7298392 ＋7－/29/>>2＋4678><>>/9	
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
辅助电源柜	5#	台	2	29 914.5	59 829.00	17%	10 170.93
折扣(10%)					－598.29	17%	－101.71
合　计					￥59 230.71		￥10 069.22
价税合计(大写)	陆万玖仟贰佰玖拾玖元玖角叁分				(小写)￥69 299.93		
销货单位	名称：甘肃科技成果转化中心 纳税人识别号：62010371275×××× 地址、电话：兰州市七里河区芙蓉平××号　0931-239×××× 开户银行及账号：工行电力支行　221003××××				备注		

收款人：李××　　复核：李××　　开票人：薛××　　销货单位：(章)

国税函[2001]873号西安印钞厂

发票联　购货方记账



表 3-15　带销货清单增值税专用发票的开具

<u>甘肃省增值税专用发票</u>

6200021140　　　　No 00078371　　6200021140 00078371

此联不做报销、扣税凭证使用

开票日期：2014 年 10 月 25 日

购货单位	名称：临汾市合力机电设备有限公司 纳税人识别号：51010770926×××× 地址、电话：临汾市一环路南一段××号　0357-366×××× 开户银行及账号：临汾市工行细金桥分理处　440226200902450××××			密码区	/21—47<6/32>51<2017/ * 4>969>81 * 4>3102<9+267 142 * —898+2532 * 7298392 +7—/29/>>2+4367><>>/9		
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
销售额					5 000	17%	850
折扣(10%)					—500	17%	—85
合　计					¥4 500.00		¥765.00
价税合计(大写)	伍仟贰佰陆拾伍元整				(小写)¥5 265.00		
销货单位	名称：甘肃科技成果转化中心 纳税人识别号：62010371275×××× 地址、电话：兰州市七里河区芙蓉平××号　0931-239×××× 开户银行及账号：工行电力支行　221003××××			备注	销售明细见销货清单		

收款人：李××　　复核：李××　　开票人：薛××　　销货单位：(章)

发票联　购货方记账

国税函[2001]873号西安印钞厂

表 3-16　销售货物或者提供应税劳务清单

购买方名称：临汾市合力机电设备有限公司

销售方名称：甘肃科技成果转化中心

所属增值税专用发票代码：6200021140　　号码：00078371　　共 1 页　第 1 页

序　号	货物(劳务)名称	规格型号	单　位	数　量	单　价	金　额	税　率	税　额
1	软盘	3#	盒	3	80.00	240.00	17%	40.80
2	打印纸	A4	箱	60	56.00	3 360.00	17%	571.20
3	打印机	HP1000	套	4	100.00	400.00	17%	68.00
4	复印机	Td200	台	2	500.00	1 000.00	17%	170.00
5	折扣(10%)					−500.00	17%	−85.00
	合　计					4 500.00		765.00
备注								

注：本清单一式两联：第一联，销售方留存；第二联，销售方送交购买方。填开日期：　　年　月　日

专用发票实行最高开票限额管理。最高开票限额是指单份专用发票开具的销售额合计数不得达到的上限额度。

最高开票限额由一般纳税人申请，税务机关依法审批。最高开票限额为 10 万元及以下的，由区县级税务机关审批；最高开票限额为 100 万元的，由地市级税务机关审批；最高开票限额为 1 000 万元及以上的，由省级税务机关审批。防伪税控系统的具体发行工作由区县级税务机关负责。

税务机关审批最高开票限额应进行实地核查。批准使用最高开票限额为 10 万元及以下的，由区县级税务机关派人实地核查；批准使用最高开票限额为 100 万元的，由地市级税务机关派人实地核查；批准使用最高开票限额为 1 000 万元及以上的，由地市级税务机关派人实地核查后将核查资料报省级税务机关审核。

一般纳税人申请最高开票限额时，需填报《最高开票限额申请表》，见表 3-17。

表 3-17　最高开票限额申请表

<table>
<tr><td rowspan="4">申请事项
(由企业填写)</td><td>企业名称</td><td></td><td>税务登记代码</td><td></td></tr>
<tr><td>地　址</td><td></td><td>联系电话</td><td></td></tr>
<tr><td>申请最高
开票限额</td><td colspan="3">□一亿元　□一千万元　□一百万元
□十万元　□一万元　□一千元
(请在选择数额前的□内打“√”)</td></tr>
<tr><td colspan="4">经办人(签字)：　　　　企业(印章)：
年　月　日　　　　年　月　日</td></tr>
<tr><td>区县级税务
机关意见</td><td colspan="4">批准最高开票限额：
经办人(签字)：　　批准人(签字)：　　税务机关(印章)：
年　月　日　　年　月　日　　年　月　日</td></tr>
</table>



续表

地市级税务机关意见	批准最高开票限额： 经办人(签字)：　　　　批准人(签字)：　　　　税务机关(印章)： 年　月　日　　　　年　月　日　　　　年　月　日
省级税务机关意见	批准最高开票限额： 经办人(签字)：　　　　批准人(签字)：　　　　税务机关(印章)： 年　月　日　　　　年　月　日　　　　年　月　日

注：本申请表一式两联：第一联，申请企业留存；第二联，区县级税务机关留存。

3. 专用发票的开具范围

1) 蓝字专用发票的开具范围

一般纳税人之间销售货物(包括视同销售货物在内)，提供应税劳务，都必须向购买方开具专用发票。但是，有下列情形的不得开具专用发票。

(1) 向消费者销售应税项目。

(2) 销售免税货物。

(3) 销售报关出口的货物，在境外销售应税劳务。

(4) 将货物用于非应税项目。

(5) 将货物用于集体福利或个人消费。

(6) 提供非应税劳务(应当征收增值税的除外)，转让无形资产和销售不动产。

(7) 向商业企业零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽、化妆品等消费品。

另外，为了不影响小规模纳税人的销售，同时又有利于加强专用发票的管理，国家税务总局决定凡是能够认真履行纳税义务的小规模企业，经县(市)税务局批准，其销售货物或应税劳务可由税务所代开专用发票。

凡符合代开专用发票条件的小规模企业，在销售行为发生后应向税务所提出代开专用发票的申请，填写《申请填开增值税专用发票的报告》。税务机关接到申请后，应先对企业申请内容进行审核，符合规定要求的才给予代开专用发票。

2) 红字专用发票的开具范围

增值税一般纳税人开具专用发票后，发生销货退回、销售折让以及开票有误等情况才可以开具红字专用发票的，其范围包括以下几部分。

(1) 因专用发票抵扣联、发票联均无法认证的，由购买方填报《开具红字增值税专用发票申请单》(以下简称申请单，见表 3-18)，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，主管税务机关审核后出具《开具红字增值税专用发票通知单》(以下简称通知单)，购买方不作进项税额转出处理。

(2) 购买方所购货物不属于增值税扣税项目范围，取得的专用发票未经认证的，由购买方填报申请单，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，主管税务机关审核后出具通知单。购买方不作进项税额转出处理。

(3) 因开票有误购买方拒收专用发票的，销售方须在专用发票认证期限内向主管税务

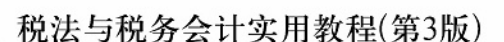



表 3-18　开具红字增值税专用发票申请单　　NO.

<table>
<tr><td rowspan="2">销售方</td><td>名　　称</td><td></td><td rowspan="2">购买方</td><td>名　　称</td><td></td></tr>
<tr><td>税务登记代码</td><td></td><td>税务登记代码</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="4">开具
红字
专用
发票
内容</td><td>货物(劳务)名称</td><td>单价</td><td>数量</td><td>金额</td><td>税额</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>合　计</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>说　明</td><td colspan="5">对应蓝字专用发票抵扣增值税销项税额情况：
已抵扣□
未抵扣□
纳税人识别号认证不符□
专用发票代码、号码认证不符□
对应蓝字专用发票密码区内打印的代码：__________
号码：__________
开具红字专用发票理由：</td></tr>
</table>

申明：我单位提供的《申请单》内容真实，否则将承担相关法律责任。

购买方经办人：　　　　购买方名称(印章)：____________________　　　　年　　月　　日

注：本申请单一式两联：第一联，购买方留存；第二联，购买方主管税务机关留存。

机关填报申请单，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由购买方出具的写明拒收理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具通知单。销售方凭通知单开具红字专用发票。

(4) 因开票有误等原因尚未将专用发票交付购买方的，销售方须在开具有误专用发票的次月内向主管税务机关填报申请单，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由销售方出具的写明具体理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具通知单。销售方凭通知单开具红字专用发票。

(5) 发生销货退回或销售折让的，除按照《国家税务总局关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》的规定进行处理外，销售方还应在开具红字专用发票后将该笔业务的相应记账凭证复印件报送主管税务机关备案。

税务机关为小规模纳税人代开专用发票需要开具红字专用发票的，比照一般纳税人开具红字专用发票的处理办法，通知单第二联交代开税务机关。

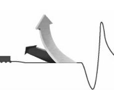
4. 专用发票不得抵扣进项税额的规定

有下列情形之一的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票。

(1) 无法认证，指专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果。

(2) 纳税人识别号认证不符，指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。

(3) 专用发票代码、号码认证不符，指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。



5. 专用发票的保管

纳税人必须按照规定保管专用发票。纳税人应该按照税务机关的要求建立专用发票管理制度，设专人保管专用发票和专用设备，设置专门存放专用发票和专用设备的场所；将认证相符的专用发票抵扣联、《认证结果通知书》和《认证结果清单》装订成册；未经税务机关查验，不得擅自销毁专用发票的基本联次。

3.3.2　一般纳税人会计核算应设置的会计科目和账簿

1. 一般纳税人会计核算应设置的会计科目

根据增值税会计核算要求，一般纳税人应在“应交税费”总账科目下设置“应交增值税”“未交增值税”等明细科目。

在“应交增值税”明细科目下附设“进项税额”“已交税金”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“转出未交增值税”“转出多交增值税”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”等专栏(即 3 级明细科目)。为了更直观地说明该科目的用法，现用“T”型账户结构表示，见表 3 - 19。

表 3 - 19　应交税费——应交增值税

借方　　　　　　应交税费——应交增值税　　　　　　贷方

借方	贷方
1. 进项税额 2. 实际已交纳的增值税 3. 减免税款 4. 转出未交增值税 5. 出口抵减内销产品应纳税额	1. 销项税额 2. 出口产品退税 3. 进项税额转出 4. 转出多交增值税
余额：尚未抵扣的进项税额	

“未交增值税”明细科目见表 3 - 20，主要用来核算企业月份终了从“应交税费——应交增值税”科目中转入的当月未交或多交的增值税。设置这个明细科目的目的是为了分别反映增值税一般纳税企业欠交增值税款和待抵扣增值税的情况，避免出现企业在以前月份有欠交增值税，以后月份有未抵扣增值税时，用以前月份欠交增值税抵扣以后月份未抵扣增值税的情况，以确保企业及时足额上交增值税。

表 3 - 20　应交税费——未交增值税

借方　　　　　　应交税费——未交增值税　　　　　　贷方

借方	贷方
1. 转入的多交增值税 2. 交纳以前各期未交的增值税	1. 转入的未交增值税 2. 收到税务机关退回的多交增值税
余额：以前各期累计多交的增值税	余额：以前各期累计未交的增值税

2. 一般纳税人会计核算应设置的账簿

一般纳税人进行增值税会计核算时，应设置三栏式“应交增值税”和“未交增值税”明细账格式。表3－21所列“应交增值税明细账”中各专栏所反映的经济内容如下。

(1)“进项税额”专栏，记录企业购入货物或接受应税劳务而支付的、准予从销项税额中抵扣的增值税额。企业购入货物或接受应税劳务支付的进项税额，用蓝字登记，退回所购货物应冲销的进项税额，用红字登记。

(2)“已交税金”专栏，记录企业已交纳的增值税额。企业已交纳的增值税额用蓝字登记，退回多交的增值税额用红字登记。

(3)“减免税款”专栏，反映企业按规定减免的增值税款。

(4)“转出未交增值税”专栏，反映企业月份终了转出未交的增值税。

(5)“出口抵减内销产品应纳税额”专栏，反映企业出口货物的当期免抵税额。

(6)“销项税额”专栏，记录企业销售货物或提供应税劳务应收取的增值税额。企业销售货物或提供应税劳务应收取的销项税额，用蓝字登记，退回销售货物应冲销的销项税额，用红字登记。

表3－21　应交税费——应交增值税明细账

20××年		凭证	摘要	借　　方						
月	日			合计	进项税额	已交税金	减免税款	转出未交增值税	出口抵减内销产品应纳税额	

贷　　方							借或贷	余额
合　计	销项税额	出口退税	进项税额转出	转出多交增值税				

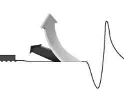
(7)“出口退税”专栏，记录企业出口货物，向海关办理报关出口手续后，凭出口报关单等有关凭证向税务机关申报办理出口退税而收到退回的税款。出口货物退回的增值税额，用蓝字登记，出口货物办理退税后发生退货或者退关而补交已退的税款，用红字登记。

(8)“进项税额转出”专栏，记录企业购进货物、在产品、产成品等发生非正常损失以及出口退税等其他原因而不应从销项税额中抵扣，按规定应予转出的进项税额。

(9)“转出多交增值税”专栏，反映企业月份终了转出多交的增值税。

3.3.3　一般纳税人的增值税报表

一般纳税人增值税核算与缴纳有关的报表，主要有《应交增值税明细表》和《增值税



纳税申报表》两种。

1. 应交增值税明细表

应交增值税明细表(表 3－22)是总括反映纳税人的应缴增值税额以及其实际缴纳情况的会计报表，是资产负债表的附表，属于月报表。

应交增值税明细表应根据“应交税费——应交增值税”明细账各项目的有关资料填列。其中，各项目的本月数即为明细账中各项目的本期发生额合计数；本年累计数即为到本月末为止的各期发生额累计数。由于增值税实行滚存结算，所以本年累计数中的期末未交数即为本月末账面贷方余额数，也就是应当缴纳的增值税额。应交增值税明细表中各项目之间的关系为：

期末未交数＝年初未交数＋销项税额＋出口退税＋进项税额转出
＋转出多交增值税－进项税额－已交税金－减免税款
－转出未交增值税

表 3－22　应交增值税明细表

会工(或商会)01 表附表 1

编制单位：　　　　　　　　　年　　月　　　　　　　　单位：元

项　　目	行　次	本月数	本年累计数
一、应交增值税			
1. 年初未抵扣数(用“－”号填列)	1		
2. 销项税额	2		
出口退税	3		
进项税额转出	4		
转出多交增值税	5		
3. 进项税额	6		
已交税金	7		
减免税款	8		
出口抵减内销产品应纳税额	9		
转出未交增值税	10		
4. 期末未抵扣数(用“－”号填列)	11		
二、未交增值税			
1. 年初未交数(多交数以“－”号填列)			
2. 本期转入数(多交数以“－”号填列)			
3. 本期已交数			
4. 期末未交数(多交数以“－”号填列)			

2. 增值税纳税申报表

增值税的纳税人不论有无销售额，都要按月填制纳税申报表，并于次月 15 日前向税务机关申报。一般纳税人的“增值税纳税申报表”(表 3－23)一式两联。第一联为申报联，由纳税人按期向税务机关报送，税务机关将其作为档案资料存查；第二联为收执联，由纳税人在申报时连同申报联交税务机关签章后自行保存，作为申报纳税的凭证。



表 3－23　增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二十二条和第二十三条的规定制定本表。纳税人无论有无销售额，均应按主管税务机关核定的纳税期限按期填报本表，并于次月一日起十日内，向当地税务机关申报。

税款所属时间：自　　年　月　日至　　年　月　日　　填表日期：　　年　月　日　　金额单位：元(至角分)

纳税人识别号						所属行业：
纳税人名称	(公章)	法定代表人姓名		注册地址		营业地址
开户银行及账号		企业登记注册类型			电话号码	

项目		栏次	一般货物及劳务和应税服务		即征即退货物及劳务和应税服务	
			本月数	本年累计	本月数	本年累计
销售额	(一)按适用税率征税货物及劳务销售额	1				
	其中：应税货物销售额	2				
	应税劳务销售额 应税服务销售额	3				
	纳税检查调整的销售额	4				
	(二)按简易征收办法征税货物销售额	5				
	其中：纳税检查调整的销售额	6				
	(三)免、抵、退办法出口货物销售额	7			—	—
	(四)免税货物、劳务、服务销售额	8			—	—
	其中：免税货物销售额	9			—	—
	免税劳务销售额 免税服务销售额	10			—	—
税款计算	销项税额	11				
	进项税额	12				



续表

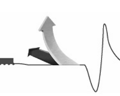
税款计算	上期留抵税额	13		—		—
	进项税额转出	14				
	免抵退货物应退税额	15			—	—
	按适用税率计算的纳税检查应补缴税额	16			—	—
	应抵扣税额合计	17＝12＋13－14－15＋16		—		—
	实际抵扣税额	18(如 17<11，则为 17，否则为 11)				
	应纳税额	19＝11－18				
	期末留抵税额	20＝17－18		—		—
	简易计税办法计算的应纳税额	21				
	按简易计税办法计算的纳税检查应补缴税额	22			—	—
	应纳税额减征额	23				
	应纳税额合计	24＝19＋21－23				
税款缴纳	期初未缴税额(多缴为负数)	25				
	实收出口开具专用缴款书退税额	26			—	—
	本期已缴税额	27＝28＋29＋30＋31				
	① 分次预缴税额	28		—		—
	② 出口开具专用缴款书预缴税额	29		—	—	—
	③ 本期缴纳上期应纳税额	30				
	④ 本期缴纳欠缴税额	31				
	期末未缴税额(多缴为负数)	32＝24＋25＋26－27				
	其中：欠缴税额(≥0)	33＝25＋26－27		—		—

续表

税款缴纳	本期应补(退)税额	34=24－28－29		—		—
	即征即退实际退税额	35	—	—		
	期初未缴查补税额	36			—	—
	本期入库查补税额	37			—	—
	期末未缴查补税额	38=16+22+36－37			—	—
授权声明	如果你已委托代理人申报，请填写下列资料： 为代理一切税务事宜，现授权(地址)　　　　为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签字：		申报人声明	此纳税申报表是根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字：		

以下由税务机关填写：

收到日期：　　　　接收人：　　　　主管税务机关盖章：



3.3.4　小规模纳税人会计核算设置的会计科目及纳税申报表

小规模纳税人可在“应交税费”总账科目下设置“应交增值税”明细科目，见表 3-24，开设三栏式“应交税费——应交增值税”明细账户，进行增值税的明细分类核算。小规模纳税人按月申报纳税时，应填制纳税申报表，见表 3-25。

表 3-24　应交税费——应交增值税

借方　　应交税费——应交增值税	贷方
1. 已交纳的增值税额 2. 退回多交的增值税(红字)	1. 应交纳的增值税额 2. 因发生销货退回或折让应冲减的增值税额(红字)
期末余额：多交的增值税额	期末余额：应交或欠交的增值税额

表 3-25　增值税纳税申报表(适用于小规模纳税人)

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□

纳税人名称(公章)：　　　　　　　　　　　　金额单位：元(列至角分)

税款所属期：　年　月　日至　年　月　日　　填表日期：　年　月　日

	项　目	栏次	本期数		本年累计	
			应税货物及劳务	应税服务	应税货物及劳务	应税服务
一、计税依据	(一) 应征增值税不含税销售额	1				
	税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	2				
	税控器具开具的普通发票不含税销售额	3				
	(二) 销售使用过的应税固定资产不含税销售额	4 (4≥5)		—		—
	其中：税控器具开具的普通发票不含税销售额	5		—		—
	(三) 免税销售额	6=7+8+9				
	其中：小微企业免税销售额	7				
	未达起征点销售额	8				
	其他免税销售额	9				
	(四) 出口免税销售额	10 (10≥11)				
	其中：税控器具开具的普通发票销售额	11				



续表

二、税款计算	本期应纳税额	12				
	本期应纳税额减征额	13				
	本期免税额	14				
	其中：小微企业免税额	15				
	未达起征点免税额	16				
	应纳税额合计	17＝12－13				
	本期预缴税额	18			—	—
	本期应补（退）税额	19＝17－18			—	—

纳税人或代理人声明：	如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏：
本纳税申报表是根据国家税收法律、法规及相关规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。	办税人员(签章)： 财务负责人(签章)： 法定代表人(签章)： 联系电话：
	如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏：
	代理人名称： 经办人(签章)： 联系电话： 代理人(公章)：

主管税务机关： 接收人： 接收日期：

3.4 增值税的纳税会计处理

3.4.1 购进货物或接受应税劳务的账务处理

1．一般纳税人购进货物或接受应税劳务的账务处理

(1) 从一般纳税人处购入货物的账务处理。一般纳税人从一般纳税人处购入货物，应以专用发票的记账联为原始凭证作会计分录为

借：材料采购，固定资产等科目

　　应交税费——应交增值税(进项税额)

　　贷：银行存款等科目(根据结算方式确定会计科目)

例 3.14 A 公司为从事产品制造的一般纳税人，7 月 8 日购入原材料一批，专用发票上注明的价格为 10 万元，增值税额为 17 000 元，价税合计 117 000 元。该企业材料存货的核算按实际成本计价，材料已验收入库，货款尚未支付。

A 公司应以专用发票的发票联和材料验收入库单的记账联为原始凭证，作会计分录为

借：原材料　　100 000

　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　17 000



贷：应付账款　　117 000

假设 8 月份该公司在领用原材料时，发现该批原材料有 10%的质量不合格，要求对方办理了退货，收到红字专用发票一张，注明价款为 10 000 元，增值税额 1 700 元，价税合计 11 700 元。

A 公司应以红字专用发票的发票联为原始凭证，作会计分录为

借：应付账款　　11 700

应交税费——应交增值税(进项税额)　　1 700

贷：原材料　　10 000

该笔会计分录也可以写成

借：应付账款　　11 700

贷：应交税费——应交增值税(进项税额)　　1 700

原材料　　10 000

例 3.15　2014 年 8 月，A 公司购入 1 台需要安装的生产用设备，取得的增值税专用发票上著名的设备价款为 50 万元，增值税进项税额为 85 000 元，支付的运费为 2 500 元，款项已通过银行支付；安装设备时，领用本公司原材料一批，价值 3 万元，购进该批原材料时支付的进项税额为 5 100 元；支付安装工人的工资 4 900 元。假定不考虑其他相关税费，相关的账务处理如下。

支付设备款、增值税、运输费共计 587 500 元。

借：在建工程　　502 325

应交税费——应交增值税(进项税额)　(85 000+2 500×7%)　　85 175

贷：银行存款　　587 500

使用本公司原材料、支付安装工人工资等费用合计为 34 900 元。

借：在建工程　　34 900

贷：原材料　　30 000

应付职工薪酬　　4 900

设备安装完毕，达到预定可使用状态。

借：固定资产　　537 225

贷：在建工程　　537 225

(2) 从小规模纳税人处购入货物的账务处理。一般纳税人从小规模纳税人处购入货物时，由于取得的是普通发票，因此支付的进项税额不能抵扣，而应该计入所购物资的成本中。

例 3.16　A 公司 7 月 10 日从小规模纳税人处购入材料一批，取得的普通发票上注明的价款为 10 600 元。A 公司签发一张 5 个月到期的商业承兑汇票进行货款结算，材料尚未验收入库。

A 公司取得的是普通发票，按规定不得抵扣进项税额。因此，A 公司应作会计分录为

借：材料采购　　10 600

贷：应付票据　　10 600

(3) 收购免税农产品的账务处理。

例 3.17 A 公司 7 月 10 日从农村收购一批棉花，取得的普通发票注明的价款为 134 600 元，货款以银行汇票结算，棉花验收入库。

按规定，A 公司可按买价和 13%的扣除率计算进项税额，以发票上注明的价款扣除计算出的进项税额，作为物资的采购成本。

进项税额＝134 600×13%＝17 498(元)

材料采购成本＝134 600－17 498 ＝117 102(元)

A 公司应以普通发票为原始凭证，作会计分录为

借：原材料　　117 102

　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　17 498

　　贷：其他货币资金——银行汇票　　134 600

(4) 企业将购入货物直接用于非应税项目、免税项目、集体福利或个人消费的账务处理。按规定，这部分物资的进项税额不得从销项税额中抵扣，因此，其取得的专用发票上注明的增值税额应计入购进货物的成本中。

例 3.18 A 公司 7 月 16 日购进一批钢材用于厂房的建设，取得的增值税专用发票上注明的价款为 30 000 元，增值税额为 5 100 元，价税合计 35 100 元。钢材验收入库，货款以银行本票结算。作会计分录为

借：工程物资——专用材料　　35 100

　　贷：其他货币资金——银行本票　　35 100

例 3.19 A 公司 7 月 17 日为退休职工兴办活动室，购入电视机一台，专用发票上注明价款 6 000 元，增值税额 1 020 元，价税合计 7 020 元。电视机已验收并交付使用，货款从银行转账支付。作会计分录为

借：固定资产　　7 020

　　贷：银行存款　　7 020

(5) 企业接受应税劳务的账务处理。用于增值税应税项目的应税劳务，其进项税额可以抵扣；否则，进项税额不能抵扣。

例 3.20 A 公司 7 月 18 日以现金支付生产车间办公用品修理费，专用发票上注明修理费 800 元，增值税额 136 元，价税合计 936 元。作会计分录为

借：制造费用　　800

　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　136

　　贷：库存现金　　936

2. 小规模纳税人购进货物或接受劳务的账务处理

由于小规模纳税人按不含税销售额和规定的征收率计算应纳增值税而不得抵扣进项增值税额，所以小规模纳税人购入货物及接受应税劳务支付的增值税应直接计入有关货物或劳务的成本中。

例 3.21 某印刷厂为小规模纳税人，购入一批纸张，货款 3 876 元，内含已交纳的增值税 563.18 元。材料验收入库，货款尚未支付。作会计分录为

借：原材料　　3 876



贷：应付账款　　3 876

例3.22　某服装厂为小规模纳税人，7月份，将购入的一批鸭绒原绒委托某羽绒厂加工成精选绒，以转账支票支付加工费1 170元，内含增值税170元。作会计分录为

借：委托加工物资　　1 170

贷：银行存款　　1 170

3.4.2　销售货物和提供劳务的账务处理

1. 一般纳税人销售货物或提供劳务的账务处理

一般纳税人销售货物或提供劳务时，应作会计分录为

借：应收账款(根据结算方式确定会计科目)

贷：主营业务收入(不含税收入)

应交税费——应交增值税(销项税额)

例3.23　A公司7月15日以托收承付结算方式向B企业(一般纳税人)销售产品一批，专用发票上注明价款为20 000元，增值税额为3 400元，产品已发出，托收手续已办妥。公司应当根据专用发票的记账联和托收承付结算凭证的回单作会计分录为

借：应收账款　　23 400

贷：主营业务收入　　20 000

应交税费——应交增值税(销项税额)　　3 400

例3.24　A公司7月16日以委托收付款方式向C企业(小规模纳税人)销售产品一批，开具的普通发票上注明金额为11 700元，产品已发出并办妥托收手续。有关计算及作会计分录为

$$不含税收入额=11\ 700\div(1+17\%)=10\ 000(元)$$

$$销项税额=总收入-不含税收入=11\ 700-10\ 000=1\ 700(元)$$

或

$$销项税额=不含税收入\times17\%=10\ 000\times17\%=1\ 700(元)$$

借：应收账款　　11 700

贷：主营业务收入　　10 000

应交税费——应交增值税(销项税额)　　1 700

例3.25　A公司7月16日清理出租出借包装物，将逾期未还的包装物进行转账处理，并没收其原交存的押金4 400元，其中属于出租包装物的押金2 400元，属于出借包装物的押金2 000元。有关计算及会计分录如下。

包装物押金被没收，可理解为包装物的销售，原交存的押金4 400元为含税价格，须将其换算为不含税收入。

$$不含税收入额=4\ 400\div(1+17\%)=3\ 760.68(元)$$

$$销项税额=4\ 400-3\ 760.68=639.32(元)$$

借：其他应付款　　4 400

贷：其他业务收入　　3 760.68

应交税费——应交税费(销项税额)　　639.32

例 3.26　A 公司出口免税产品一批，价款为 20 000 元，出口手续已经办妥，货款尚未收到。作会计分录为

借：应收账款　　20 000

　　贷：主营业务收入　　20 000

2. 小规模纳税人销售货物或提供劳务的账务处理

小规模纳税人销售货物或者提供劳务开具的是普通发票，进行账务处理时，需要将普通发票上的含税收入换算为不含税收入，作会计分录为

借：银行存款等科目(由结算方式决定会计科目)

　　贷：主营业务收入(不含税收入)

　　　　应交税费——应交增值税(向购货方收取的增值税额)

例 3.27　某商业企业为小规模纳税人，7 月 10 日销售商品收入共计 10 300 元，货款均以现金收讫。

不含税收入额＝10 300÷(1＋3%)＝10 000(元)

应交增值税额＝10 300－10 000 ＝300(元)

或

应交增值税额＝10 000×3%＝ 300(元)

作会计分录为

借：库存现金　　10 300

　　贷：主营业务收入　　10 000

　　　　应交税费——应交增值税　　300

3.4.3　进项税额转出的账务处理

对于进项税额转出的账务处理，主要适用于两种情况：一是非正常损失的购进货物和非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务；二是购进货物改变用途，用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费等项目。

1. 发生非正常损失的账务处理

购进货物以及在产品、产成品发生非正常损失时的账务处理，分别在批准以前和批准以后编制会计分录。

报批前的会计分录为

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

　　贷：原材料(外购货物的采购成本)

　　　　库存商品(产成品的生产成本)

　　　　生产成本(在产品的成本)

　　　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)

会计分录中转出的进项税额为发生非正常损失的购进货物的进项税额以及非正常损失



的在产品、产成品所消耗的外购货物的进项税额。

报批后会计分录为

借：原材料(残料收入)

　　其他应收款——应收赔款(保险公司和责任人的赔款)

　　营业外支出——非常损失(总损失扣除前两项后的余额)

　　贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

例 3.28　A 公司 7 月 17 日因火灾造成损失如下。

(1) 原材料的价值 5 000 元，其进项税额为 850 元。

(2) 在产品的价值 10 000 元，其所耗用原材料成本为 8 000 元，进项税额为 1 360 元。

(3) 产成品的价值 15 000 元，其所耗原材料成本为 12 000 元，进项税额为 2 040 元。

另外，有残料收入 1 000 元。

报批前的会计分录为

科目	借方	贷方
借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	34 250	
贷：原材料		5 000
库存商品		15 000
生产成本		10 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)		4 250

对于该笔损失，保险公司赔款 20 000 元，其余损失报经主管部门批准后转作营业外支出处理。批准会计分录为

科目	借方	贷方
借：原材料	1 000	
其他应收款——保险公司	20 000	
营业外支出——非常损失	13 250	
贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢		34 250

2. 购入货物改变用途的账务处理

纳税人本应用于应税项目的购进货物转用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费等用途的，应将其进项税额转入有关项目成本中，同时抵减已抵扣的进项税额。作会计分录为

借：在建工程

　　应付职工薪酬

　　贷：原材料(低值易耗品、包装物等科目)

　　　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)

例 3.29　A 公司 7 月 25 日为建造职工宿舍领用库存材料一批，总价款 3 475 元，其中，购入成本 2 970 元，进项税额 505 元，作会计分录为

科目	借方	贷方
借：在建工程	3 475	
贷：原材料		2 970
应交税费——应交增值税(进项税额转出)		505

3.4.4 视同销售的账务处理

视同销售行为可分为两类。第一类是未取得任何货币收入，但其行为被视同销售行为；第二类是虽有货币收入，但不是通过一般性的正常销售方式取得的，其行为也被视同一般性销售行为。这类行为包括将货物交付他人代销；受他人委托为其代销货物；将货物从一个机构移送统一核算的其他机构用于销售等。

(1) 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东和投资者，或对外投资，或无偿赠送他人的账务处理。

例 3.30 A公司7月20日将自产的一批产品无偿赠送给甲企业(小规模纳税人)作固定资产使用，按同类产品销售价格计算，价款为50 000元，该批货物的成本为30 000元，适用税率为17%。A公司开具专用发票，以专用发票的记账联和受赠方甲企业出具的票据作如下会计分录为

借：营业外支出　38 500
　贷：主营业务收入　30 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)(=50 000×17%)　8 500

例 3.31 A公司7月22日以外购紧俏物资向个人股持有者分配股利。该批货物原采购成本为40 000元，目前同类货物的市场销售价格为60 000元，适用税率为17%，会计分录为

借：应付股利　70 200
　贷：其他业务收入　60 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　10 200

例 3.32 7月22日，A公司将一批产成品向天乐公司投资。该批货物的生产成本50 000元，同类货物的市场销售价格为80 000元，适用的税率为17%。天乐公司将该批产品作为原材料处理。A公司的会计分录为

借：长期股权投资　63 600
　贷：主营业务收入　50 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)(=80 000×17%)　13 600

天乐公司的会计分录为

借：原材料　50 000
　应交税费——应交增值税(进项税额)　13 600
　贷：实收资本　63 600

(2) 将自产或委托加工的货物用于非应税项目的账务处理。

企业将自产或委托加工的货物不是直接用于对外销售，而是用于本企业的非应税项目，说明货物原有的使用价值虽然已被消耗掉，但货物只发生了一种内部结转关系，并未发生所有权转移，因此这种情况属于非会计销售行为。这时其账务处理方法是：按非应税项目领取货物的实际成本和按售价计算的增值税额之和借记“在建工程”等账户，按货物实际成本贷记“库存商品”，按增值税额贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。



借：在建工程

　　贷：库存商品等科目(按成本入账)

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)

(3) 将自产、委托加工的货物用于个人消费的账务处理。

《企业会计准则——应用指南》规定将自产委托加工的货物用于个人消费的账务处理为

借：应付职工薪酬

　　贷：主营业务收入

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)

例 3.33　7 月 25 日，A 公司将本企业产成品 200 件发放给企业职工，增值税率为 17%，该产品单位售价为 6 元，每件成本 5 元。作会计分录为

借：应付职工薪酬	1 204	
贷：主营业务收入		1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)(=1 200×17%)		204

(4) 将货物交付他人代销、销售代销货物、将货物从一个机构移送统一核算的其他机构用于销售的账务处理。

代销是指委托方委托受托方代售商品的销售方式。根据相关规定委托代销货物的纳税义务发生时间为收到代销清单的当天。但是，如果发出代销商品超过 180 天仍未收到代销清单及货款的，纳税义务发生时间为发出代销商品满 180 天的当天。因此，纳税人将货物交付他人代销，应在受托方交回代销清单或发出代销商品超过 180 天时，作会计分录为

借：银行存款

　　销售费用(代销手续费)

　　贷：主营业务收入

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)

受托方将货物销售后，根据向购买方开具的专用发票等原始凭证作会计分录为

借：银行存款等科目

　　贷：应付账款

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)

受托方将代销款项及应负担的增值税额交给委托方进行结算时，根据委托方开具的专用发票和手续费发票作会计分录为

借：应付账款

　　应交税费——应交增值税(进项税额)

　　贷：其他业务收入

　　　　银行存款

例 3.34　A 公司委托天宇公司代销一批商品，代销协议规定，天宇公司按照 50 000 元的价格代销商品，在商品售出之后可收取代销收入额的 10%作为手续费。7 月 27 日，天宇公司交来代销清单和有关款项，A 公司向天宇公司开具了专用发票。

A 公司的会计分录为

借：银行存款　　53 500
　　销售费用　　5 000
　　贷：主营业务收入　　50 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　8 500

天宇公司销售代销货物后，向购买方开具了专用发票，金额为 50 000 元，增值税为 8 500 元，价税合计 58 500 元，款项已收讫存入银行。作会计分录为

借：银行存款　　58 500
　　贷：应付账款　　50 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　8 500

天宇公司向 A 公司归还代销货款并计算应收代销手续费时，作会计分录为

借：应付账款　　50 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　8 500
　　贷：银行存款　　53 500
　　　　其他业务收入　　5 000

设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人将货物从一个机构移送不在同一县(市)的其他机构用于销售的，按规定两个机构均应作销售处理并计算纳税。移送机构按货物的原进价作视同销售处理，接收机构按市场销售价格作销售处理。

例 3.35　某公司总机构购入货物 140 000 元，税款 23 800 元，价税合计 163 800 元，将其移送外地一分公司进行销售，移送时开具增值税专用发票，并作会计分录为

借：其他应收款——内部应收款　　163 800
　　贷：主营业务收入　　140 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　23 800

分公司按售价售出货物后，向购货方开具专用发票，注明销售收入 170 000 元，增值税额 28 900 元，款项已经收妥存入银行。应作会计分录为

借：银行存款　　198 900
　　贷：主营业务收入　　170 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　28 900

3.4.5　出口货物退税的账务处理

(1) 对于实行出口免税的产品出口后，确认收入时出口货物退税的会计分录

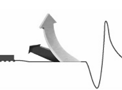
借：应收账款等科目
　　贷：主营业务收入

对于实行出口不免税的产品出口后，确认收入的账务处理与产品内销相同。

(2) 出口产品按规定办妥退税手续时出口货物退税的会计分录

借：其他应收款——应收出口退税
　　应交税费——应交增值税(出口抵免内销产品应纳增值税)
　　贷：应交税费——应交增值税(出口退税)

收到退税款时出口货物退税的会计分录



借：银行存款

　　贷：其他应收款——应收出口退税

例 3.36　接例 3.9，某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税税率为 17%，退税率为 13%。2012 年 4 月的有关经营业务为：购进原材料一批，取得的增值税专用发票注明的价款 200 万元；外购货物准予抵扣的进项税额 34 万元通过认证；上月末留抵税款 3 万元；本月内销货物不含税销售额 100 万元；收款 117 万元存入银行；本月出口货物的销售额折合人民币 200 万元。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额＝200×(17%－13%)＝8(万元)

当期应纳税额＝100×17%－(34－8)－3＝17－26－3＝ －12(万元)

出口货物“免、抵、退”税额＝200×13%＝26(万元)

按规定，如当期期末留抵税额≤当期免抵退税额时：

当期应退税额＝当期期末留抵税额，即该企业当期应退税额＝12(万元)

当期免抵税额＝当期免抵退税额－当期应退税额＝26－12＝14(万元)

依据上述计算结果，编制如下会计分录

借：其他应收款——应收出口退税　　120 000

　　应交税费——应交增值税(出口抵免内销产品应纳增值税)　　140 000

　　贷：应交税费——应交增值税(出口退税)　　260 000

3.4.6　交纳增值税的账务处理

1. 一般纳税人交纳增值税的账务处理

(1) 月份终了，企业计算出当月应交而未交的增值税时，作会计分录为

借：应交税费——应交增值税(转出未交增值税)

　　贷：应交税费——未交增值税

(2) 月份终了，企业计算出当月多交增值税时，作会计分录为

借：应交税费——未交增值税

　　贷：应交税费——应交增值税(转出多交增值税)

(3) 企业交纳增值税时，作会计分录为

当月交纳当月的增值税时

借：应交税费——应交增值税(已交税金)

　　贷：银行存款

当月交纳以前月份的增值税时，作会计分录为

借：应交税费——未交增值税

　　贷：银行存款

2. 小规模纳税人交纳增值税的账务处理

小规模纳税人交纳增值税时，作会计分录为

借：应交税费——应交增值税

贷：银行存款

例 3.37 根据某公司的“应交税费——应交增值税”的明细账的记录，公司 7 月份的销项税额为 68 333.32 元，进项税额为 30 460 元，进项税额转出为 4 755 元，月初有未抵扣完进项税额为 5 000 元。则 7 月份应纳税额计算为：

应纳增值税额＝68 333.32－(30 460－4 755)－5 000 ＝37 628.32(元)

公司交纳当月的增值税时，作会计分录为

借：应交税费——应交增值税(已交税金)　　37 628.32
　　贷：银行存款　　37 628.32

若 A 公司 7 月份没有资金可用来交纳增值税，则 7 月底，公司应作会计分录为

借：应交税费——应交增值税(转出未交增值税)　　37 628.32
　　贷：应交税费——未交增值税　　37 628.32

以后月份交纳 7 月份欠交的增值税时，作会计分录为

借：应交税费——未交增值税　　37 628.32
　　贷：银行存款　　37 628.32



本章小结

本章主要讲述了增值税的税制要素、增值税应纳税额的计算、增值税会计核算的专用凭证、账簿、报表以及增值税的纳税会计处理。增值税的税制要素包括增值税的征税范围和纳税义务人、税目与税率、纳税义务发生时间、纳税期限及纳税地点。增值税应纳税额的计算包括一般纳税人和小规模纳税人应纳税额的计算。前者采用税款抵扣，后者实行按率计征。出口货物退免税的计算是本部分的难点。

增值税的会计核算凭证主要涉及增值税专用发票，包括红字发票与蓝字发票。增值税的纳税会计处理涉及的科目，一般纳税人设置“应交税费——应交增值税”，并按“进项税额”“销项税额”“进项税额转出”“已交税金”“出口退税”等项目设置 3 级明细进行核算。小规模纳税人则通过“应交税费——应交增值税”进行核算。

一般纳税人购进货物和接受应税劳务、销售产品和提供应税劳务的账务处理是增值税的纳税会计处理的基本内容，视同销售的会计处理和进项税额转出的核算是本部分的难点。

复习思考题

1. 问答题

(1) 增值税按反映的内容不同，可以分为哪几种类型？

(2) 为什么说增值税是价外税？

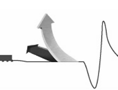
(3) 如何区分一般纳税人和小规模纳税人？

(4) 一般纳税人和小规模纳税人在应纳税额计算方面有何差异？

(5) 增值税的征税范围如何规定？

(6) 纳税人的销售额如何确定？如何区分和换算含税销售额和不含税销售额？

(7) 什么是视同销售的货物？包括哪些内容？



(8) 什么是进项税额？进项税额的抵扣有什么规定？

(9) 什么是增值税专用发票？如何正确使用专用发票？

(10) 增值税的会计处理要设置什么账户？具体包括的项目和内容是什么？

2. 实务题

(1) 某商场(一般纳税人)代销商品，按零售额的 10%收取手续费 3.6 万元。其余款项以支票与委托方结算。

要求：

① 计算该商场的增值税销项税额。

② 分别替委托方和受托方作相关的会计分录。

(2) 某增值税一般纳税人以管材制造为主业，2011 年 12 月发生以下业务。

① 外购一批原料，取得的增值税专用发票上注明货款 100 万元、税款 17 万元，款项未付。

② 上月购进的一批货物因质量问题本月全部退货，取得红字专用发票并收到退货款 48 万元。

③ 受托加工一批应税消费品，收取加工费(不含税)20 万元，税款 3.4 万元。

④ 销售自产货物，增值税专用发票上注明货款 300 万元，税款 51 万元，并随同收取包装物租金 5 万元和押金 8 万元(押金期限为 6 个月)，款项已收存银行。

⑤ 以银行存款外购原材料一批，取得的增值税专用发票上注明税款 1.5 万元、价款 8.82 万元。委托某企业制作一批礼品取得增值税专用发票注明制作费 3 万元，税款 5 100 元。该礼品的成本利润率为 10%，在当月销售货物时以赠送方式送出 60%。

⑥ 外购汽油作为公司车辆使用，取得增值税专用发票注明价款 11 万元，税款 1.87 万元；外购管材模具，取得增值税专用发票价款 20 万元，3.4 万元税款，货款以商业汇票结算。

⑦ 将自产产品一批作为福利发给企业职工，产品的成本为 20 万元，售价为 30 万元。

⑧ 以银行存款结缴本月应交增值税。

(相关增值税专用发票均通过税务机关认证并按规定期限申请抵扣)

要求：

① 计算该增值税一般纳税人当月应该缴纳的增值税。

② 做出相关的会计分录。

(3) 某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率 17%，退税率 13%。2014 年 5 月和 6 月的生产经营情况如下。

① 5 月份：外购原材料、燃料取得增值税专用发票，注明支付价款 850 万元、增值税额 144.5 万元，材料、燃料已验收入库；外购动力取得增值税专用发票，注明支付价款 150 万元、增值税额 25.5 万元，其中 20%用于企业基建工程；以外购原材料 80 万元委托某公司加工货物，支付加工费取得增值税专用发票，注明价款 30 万元、增值税额 5.1 万元；内销货物取得不含税销售额 300 万元；出口销售货物取得销售额 500 万元。

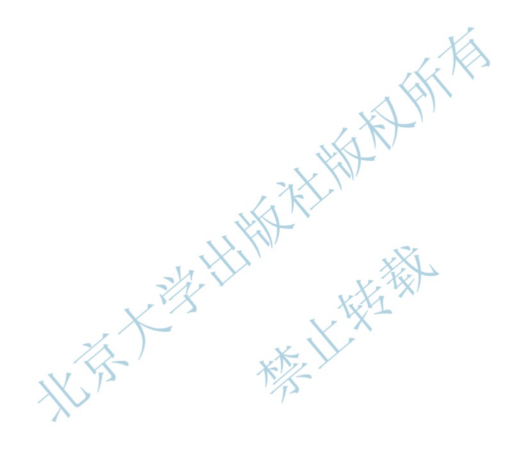
② 6 月份：免税进口料件一批，支付国外买价 300 万元、运抵我国海关前的运输费用、保管费和装卸费用 50 万元，该料件进口关税税率 20%，料件已验收入库；出口货物

销售取得销售额 600 万元；内销货物 600 件，开具普通发票，取得含税销售额 140.4 万元；将与内销货物相同的自产货物 200 件用于本企业基建工程，货物已移送。

要求：

① 采用“免、抵、退”法计算企业 2014 年 5 月份应纳(或应退)的增值税。

② 采用“免、抵、退”法计算企业 2014 年 6 月份应纳(或应退)的增值税。





第4章 消费税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述消费税的税制要素及纳税会计处理。通过本章的学习，应了解消费税的概念、纳税义务发生时间、纳税期限及纳税地点；重点掌握应纳消费税的计算及与消费税有关的账务处理；本章的难点是进口卷烟应纳消费税额的计算及进出口应税消费品相关的账务处理。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
消费税的税制要素	(1) 能够明确消费税的征税对象 (2) 能够判定消费税的纳税人 (3) 能够明确消费税的征税范围、税目 (4) 能识别消费税纳税义务人在何环节、何时、何地缴纳消费税	(1) 消费税的概念、特点 (2) 消费税的征税范围、税目、税率 (3) 消费税的纳税环节、纳税义务发生时间、纳税地点、纳税期限
应纳消费税税额的计算	(1) 能够掌握应纳消费税的3种计算方法 (2) 能够计算自产自用应税消费品的应纳消费税额 (3) 能够计算委托加工应税消费品的应纳消费税额 (4) 能够计算进口应税消费品的应纳消费税额	(1) 从价计税的计算 (2) 从量计税的计算 (3) 复合计税的计算 (4) 委托加工应税消费品应纳税额的计算 (5) 进口应税消费品应纳消费税额的计算

续表

知识要点	能力要求	相关知识
消费税的会计核算	(1) 掌握应税消费品对外销售的账务处理 (2) 掌握委托加工应税消费品的账务处理 (3) 掌握进出口应税产品的账务处理	(1) 会计科目的设置 (2) 企业将自己生产的应税消费品对外销售的账务处理 (3) 委托加工应税消费品的账务处理 (4) 进出口应税产品的账务处理 (5) 缴纳消费税的账务处理

导入案例

成套销售未必好，消费税率有文章

由于应税消费品所适用的税率是固定的，只有在出现兼营不同税率应税消费品的情况下，纳税人才可以选择合适的销售方式和核算方式达到适用较低消费品税率的目的，从而降低税负。

消费税的兼营行为，主要是指消费税纳税人同时经营两种以上税率的应税消费品的行为。对于这种兼营行为，税法明确规定：纳税人兼营多种不同税率的应税消费税产品的企业，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应从高适用税率。这一规定要求企业在会计核算的过程中做到账目清楚，以免蒙受不必要的损失；在消费品销售过程中的组合问题，看有无必要组成成套消费品销售，避免给企业造成不必要的税收负担。

某酒厂既生产比例税率为20%，定额税率为0.5元/斤的粮食白酒，又生产税率为10%的药酒，还生产上述两类酒的小瓶装礼品套装。某年8月份，该厂对外销售12 000瓶粮食白酒，单价28元/瓶，每瓶为斤装；销售8 000瓶药酒，单价58元/瓶，每瓶为斤装；销售700套套装酒，单价120元/套，其中白酒3瓶、药酒3瓶，均为半斤装。如何做好该酒厂的税收筹划？

如果3类酒单独核算，应纳消费税税额具体如下。

白酒应纳消费税税额＝28×12 000×20%＋12 000×0.5＝73 200(元)

药酒应纳消费税税额＝58 ×8 000×10%＝ 46 400(元)

套装酒应纳消费税税额＝120×700×20%＋(6×0.5×700)×0.5＝17 850(元)

合计应纳消费税税额＝73 200＋46 400＋17 850＝137 450(元)

(1) 如果3类酒未单独核算，则应采用税率从高的原则，应纳消费税税额为：

(28×12 000＋58×8 000＋120×700)×20%＋(12 000＋8 000＋6×0.5×700)×0.5＝187 850(元)

(2) 如果企业将3种酒单独核算，可节税：

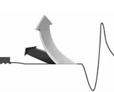
187 850－137 450＝50 400(元)

(3) 如果该企业不将两类酒组成套装酒销售还可节税：

120×700×20%＋6×0.5×700×0.5－[14×3×700×20%＋(3×0.5×700)×0.5＋29×3×700×10%]

＝17 850－(6 405＋6 090)＝5 355(元)

因此，企业兼营不同税率应税消费品时，能单独核算，最好单独核算，没有必要成套销售的，最好单独销售，尽量降低企业的税收负担。



4.1　消费税概述

消费税是对我国境内从事生产、委托加工和进口依照消费税法规定的应税消费品为课税对象所征收的一种流转税。我国现行消费税的征税依据是 2008 年 11 月 5 日经国务院第 34 次常务会议修订通过并颁布，自 2009 年 1 月 1 日起实行的《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《消费税暂行条例》)，以及 2008 年 12 月 15 日财政部、国家税务总局第 51 号令颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》(以下简称《消费税暂行条例实施细则》)。

4.1.1　消费税的特点

消费税是流转税，和增值税相比，具有以下几个显著特点。

1. 征税项目具有选择性

目前，我国消费税的征税项目主要限于奢侈品、高能耗消费品、不可再生消费品和一些具有特定财政意义的消费品。

2. 征税环节具有单一性

消费税并不在生产、流通、消费各环节多次征收，而只是选择在生产环节或零售环节等某一环节一次征收，实行一次课税。

3. 征收方法具有多样化

我国根据应税消费品的具体特点，分别可以采用从价征收、从量征收和复合征收 3 种方式。

4. 税收调节具有特殊性

这主要表现在：不同的征税项目税负差别较大，而且消费税是在增值税普遍征收的基础上进行选择性地征收，从而形成了一种特殊的对应税消费品的双重调节机制。

5. 税收负担具有转嫁性

消费税是一种间接税，无论在哪个环节征收，消费品中所含的消费税最终会转嫁给消费者，由消费者负担。

4.1.2　消费税的纳税义务人

根据《消费税暂行条例》的规定，消费税的纳税义务人是指在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口规定的应税消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售消费税暂行条例规定的应税消费品的其他单位和个人。

在中国境内是指生产、委托加工和进口应税消费品的起运地或所在地在我国境内。单

位是指生产、委托加工和进口应税消费品的企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体和其他单位。个人是指个体工商户和其他个人。

消费税纳税义务人及纳税环节见表4-1。

表4-1 消费税纳税义务人及纳税环节

消费税纳税义务人	纳税环节
自产销售的单位和个人	纳税人销售时纳税
自产自用的单位和个人	纳税人自产的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税
	纳税人自产的应税消费品，用于其他方面的，于移送使用时纳税
进口应税消费品的单位和个人	进口报关单位或个人为消费税的纳税人，进口消费税由海关代征
委托加工应税消费品的单位和个人	委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款
零售金银首饰的单位和个人	生产、进口和批发金银首饰、钻石、钻石饰品时不征收消费税，纳税人在零售时纳税
卷烟批发商	纳税人(卷烟批发商)销售给纳税人以外的单位和个人的卷烟于销售时纳税；纳税人之间销售的卷烟不缴纳消费税

需要说明的是，对既销售金银首饰又销售非金银首饰的生产、经营单位，应将两类商品划分清楚，分别核算销售额。凡划分不清楚或不能分别核算的，在生产环节销售的，一律从高适用税率征收消费税；在零售环节销售的，一律按金银首饰征收消费税。金银首饰与其他产品组成成套消费品销售的，应按销售额全额征收消费税。金银首饰连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价，也无论会计上如何和核算，均应并入金银首饰的销售额，计征消费税。带料加工金银首饰，应按受托方销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据计征消费税。没有同类金银首饰销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。纳税人采取以旧换新方式销售金银首饰的，应按实际收取的不含增值税的全部价款确定计税依据计征消费税。

4.1.3 消费税的税目和税率

1. 消费税的征税范围

根据我国的经济发展状况和消费政策、产业政策，充分考虑人民群众的消费水平和消费结构以及保证国家财政收入的稳定增长，并适当借鉴国外征收消费税的成功经验和通行做法，我国《消费税暂行条例》的规定中列入我国消费税征税范围的消费品并不多，主要包括以下5类。

(1) 过渡消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等造成危害的特殊消费品，如烟、酒及酒精、鞭炮与烟火、木制一次性筷子、电池、涂料等。

(2) 奢侈品和非生活必需品，如高档手表、贵重首饰、珠宝玉石等。

(3) 高能耗及高档消费品，如摩托车、小汽车、游艇等。

(4) 不可再生和替代的稀缺资源消费品，如成品油。



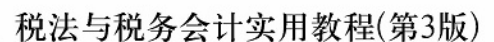
(5) 税基广，征收后不影响居民基本生活并具一定财政意义的消费品，如汽车轮胎等。

2. 消费税的税目和税率

上述 5 类应税消费品具体体现为 14 个税目，有的税目还进一步划分为若干子目。通过税目的设计界定了消费税征收的具体范围，并根据不同的税目(子目)设计了高低不等的税率。根据消费税课税对象的具体情况，我国现行消费税实行从价定率、从量定额和复合计税 3 种征收方式。对供求基本平衡、价格差异不大、计量单位规范的应税消费品，采用从量定额税率，如黄酒、啤酒、成品油；对价格差异大、计量不规范的应税消费品，采用从价比例税率，如化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮、焰火、摩托车、高档手表、实木地板等。消费税税目、税率(税额)详细资料见表 4－2。

表 4－2　消费税税目表

税　　目	子　　目		税　　率
一、烟	1. 卷烟	甲类卷烟：每标准条(200 支)调拨价 70 元(含)以上	生产环节： 56%加 0.003 元/支 批发环节：5%
		乙类卷烟：每标准条(200 支)调拨价 70 元以下	生产环节： 36%加 0.003 元/支 批发环节：5%
	2. 雪茄烟		36%
	3. 烟丝		30%
二、酒及酒精	1. 白酒		20%加 0.5 元/500 克(或 500 毫升)
	2. 黄酒		240 元/吨
	3. 啤酒	甲类啤酒	250 元/吨
		乙类啤酒	220 元/吨
	4. 其他酒		10%
	酒精		5%
三、化妆品	含成套化妆品、高档护肤类化妆品；不含舞台、戏剧、影视化妆用的上妆油、卸妆油、油彩		30%
四、贵重首饰及珠宝玉石	1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品		5%
	2. 其他贵重首饰和珠宝玉石		10%
五、鞭炮、焰火			15%
六、电池、涂料			4%

续表

税　　目	子　　目		税　　率
七、成品油	1. 汽油		1.52 元/升
	2. 柴油		1.2 元/升
	3. 航空煤油		1.2 元/升
	4. 石脑油		1.52 元/升
	5. 溶剂油		1.52 元/升
	6. 润滑油		1.52 元/升
	7. 燃料油		1.2 元/升
八、摩托车	1. 气缸容量在 250 毫升		3%
	2. 气缸容量在 250 毫升以上		10%
九、小汽车	1. 乘用车(按气缸容量征收)	(1) 小于 1.0 升(含)	1%
		(2) 1.0～1.5 升(含)	3%
		(3) 1.5～2.0 升(含)	5%
		(4) 2.0～2.5 升(含)	9%
		(5) 2.5～3.0 升(含)	12%
		(6) 3.0～4.0 升(含)	25%
		(7) 4.0 升及以上	40%
	2. 中轻型商用客车		5%
十、高尔夫球及球具			10%
十一、高档手表			20%
十二、游艇			10%
十三、木制一次性筷子			5%
十四、实木地板			5%

我国消费税的税率采用列举法，征税界限清楚，一般不易发生错用税率的情况，但在具体适用税率的过程中，尚需注意以下几点。

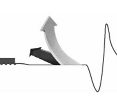
(1) 纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

(2) 纳税人将应税消费品与非应税消费品或适用税率不同的应税消费品组成成套消费品销售的，应就成套消费品的销售额按应税消费品中的最高税率征收。

(3) 我国消费税税目、税率(税额)可随着客观经济形式的变化，由国务院确定后，做出适当的合理的调整，地方政府无权调整。

4.1.4　消费税的纳税义务发生时间

纳税人生产的应税消费品于销售时纳税，进口的应税消费品应当于消费品报关进口环节纳税，但金银首饰、钻石及钻石饰品在零售环节纳税。消费税纳税义务发生的时间，以



货款结算方式或行为发生时间分别确定。

（1）纳税人对外销售应税消费品，其纳税义务发生时间分为以下几种情况。

① 纳税人采用赊销和分期收款结算方式的，为书面合同约定的收款日期的当天，书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天。

② 纳税人采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天。

③ 纳税人采取托收承付和委托银行收款结算方式的，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

④ 纳税人采取其他结算方式的，为收到销货款或者取得索取销货款凭据的当天。

⑤ 纳税人零售金银首饰的，为收到销货款或者取得索取销货款凭据的当天；将金银首饰用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的，为移送当天；带料加工、翻新改制金银首饰的，为受托方交货的当天。

（2）纳税人自产自用应税消费品，其纳税义务发生时间为移送使用的当天。

（3）纳税人委托加工应税消费品，其纳税义务发生时间为纳税人提货的当天。

（4）纳税人进口货物，其纳税义务发生时间为报关进口的当天，但生产经营单位进口金银首饰于零售环节征收。

4.1.5　消费税的纳税期限、纳税地点及纳税申报表

1. 纳税期限

消费税的纳税期限分别为1天、3天、5天、10天、15天、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或以1个季度为一期纳税的，自期满之日起15天内申报纳税；以1天、3天、5天、10天、15天为一期纳税的，自期满之日起5天内预缴税款，并于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人进口应税消费品，应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

2. 纳税地点

（1）纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，除国家另有规定的外，应当向纳税人机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。

（2）委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方向机构所在地或者居住地的主管税务机关解缴消费税税款。

（3）纳税人到外县(市)销售或委托外县(市)代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，回纳税人核算地或所在地缴纳消费税。

（4）纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市)的，应当分别向各自机构所在地的主管税务机关申报纳税；但经国家税务总局及所属税务分局批准，纳税人分支机构应纳消费税税款也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

（5）进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税；个人携带或

邮寄进境的应税消费品，其应纳的消费税连同关税由海关一并计征。

(6) 纳税人销售的应税消费品，如因质量等原因由购买者退回时，经所在地主管税务机关审核批准后，可退还已征收的消费税税款。但不能自行直接抵减应纳税额。

3. 纳税申报表

为了在全国范围内统一、规范消费税纳税申报资料，加强消费税管理的基础工作，税务总局制定了《烟类应税消费品消费税纳税申报表》《卷烟消费税纳税申报表》(批发)《酒类消费税纳税申报表》《成品油消费税纳税申报表》《小汽车消费税纳税申报表》《其他应税消费品消费税纳税申报表》。以上各类消费税纳税申报表格式分别见表 4-3、表 4-4、表 4-5、表 4-6、表 4-7 和表 4-8。

表 4-3　烟类应税消费品消费税纳税申报表

税款所属期：　　年　　月　　日至　　年　　月　　日

纳税人名称(公章)：　　纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期：　　年　　月　　日　　计量单位：卷烟万支、雪茄烟支、烟丝千克　　金额单位：元(列至角分)

项目 应税消费品名称	适用税率		销售数量	销售额	应纳税额
	定额税率	比例税率			
卷烟	30 元/万支	56%			
卷烟	30 元/万支	36%			
雪茄烟	—	36%			
烟丝	—	30%			
合计	—	—	—	—	

本期准予扣除税额：	声明 此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 经办人(签章)： 财务负责人(签章)： 联系电话：
本期减(免)税额：	
期初未缴税额：	
本期缴纳前期应纳税额：	(如果你已委托代理人申报，请填写) 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权________(地址)________为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：
本期预缴税额：	
本期应补(退)税额：	
期末未缴税额：	

以下由税务机关填写

受理人(签章)：　　受理日期：　　年　　月　　日　　受理税务机关(章)：

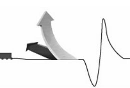


表 4-4　卷烟消费税纳税申报表(批发)

税款所属期：　　年　　月　　日至　　年　　月　　日

纳税人名称(公章)：　　纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期：　　年　　月　　日　　　　　　单位：卷烟万支、金额单位：元(列至角分)

项目 应税消费品名称	适用税率	销售数量	销售额	应纳税额
卷烟	5%			
合计	5%			

期初未缴税额：	声明 此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 经办人(签章)： 财务负责人(签章)： 联系电话：
本期缴纳前期应纳税额：	
本期预缴税额：	(如果你已委托代理人申报，请填写) 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权＿＿＿＿＿(地址)＿＿＿＿＿为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：
本期应补(退)税额：	
期末未缴税额：	

以下由税务机关填写

受理人(签章)：　　　　受理日期：　　年　　月　　日　　　　受理税务机关(章)：

表 4-5　酒类消费税纳税申报表

税款所属期：　　年　　月　　日至　　年　　月　　日

纳税人名称(公章)：　　纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期：　　年　　月　　日　　　　　　金额单位：元(列至角分)

项目 应税消费品名称	适用税率		销售数量	销售额	应纳税额
	定额税率	比例税率			
白酒	0.5 元/斤	20%			
啤酒	250 元/吨	—			
啤酒	220 元/吨	—			
黄酒	240 元/吨	—			
其他酒	—	10%			
合计	—	—	—	—	

续表

<table>
<tr><td>本期准予抵减税额：</td><td rowspan="3">声明
此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。
经办人(签章)：
财务负责人(签章)：
联系电话：</td></tr>
<tr><td>本期减(免)税额：</td></tr>
<tr><td>期初未缴税额：</td></tr>
<tr><td>本期缴纳前期应纳税额：</td><td rowspan="4">(如果你已委托代理人申报，请填写)
授权声明
为代理一切税务事宜，现授权________(地址)________为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。
授权人签章：</td></tr>
<tr><td>本期预缴税额：</td></tr>
<tr><td>本期应补(退)税额：</td></tr>
<tr><td>期末未缴税额：</td></tr>
</table>

以下由税务机关填写
受理人(签章)：　　　　受理日期：　年　月　日　　　　受理税务机关(章)：

表 4-6　成品油消费税纳税申报表

税款所属期：　　年　　月　　日至　　年　　月　　日
纳税人名称(公章)：　　纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□
填表日期：　　年　　月　　日　　　　计量单位：升　金额单位：元(列至角分)

项目 应税消费品名称	适用税率/(元/升)	销售数量	应纳税额
1. 汽油	1.52 元/升		
2. 柴油	1.2 元/升		
3. 航空煤油	1.2 元/升		
4. 石脑油	1.52 元/升		
5. 溶剂油	1.52 元/升		
6. 润滑油	1.52 元/升		
7. 燃料油	1.2 元/升		
合计	—	—	

<table>
<tr><td>本期准予扣除税额：</td><td rowspan="3">声明
此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。
经办人(签章)：
财务负责人(签章)：
联系电话：</td></tr>
<tr><td>本期减(免)税额：</td></tr>
<tr><td>期初未缴税额：</td></tr>
</table>



续表

本期缴纳前期应纳税额：	（如果你已委托代理人申报，请填写） 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权________（地址）________为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：
本期预缴税额：	
本期应补(退)税额：	
期末未缴税额：	

以下由税务机关填写
受理人(签章)：　　　　受理日期：　年　月　日　　　　受理税务机关(章)：

表 4-7　小汽车消费税纳税申报表

税款所属期：　年　月　日至　年　月　日
纳税人名称(公章)：　纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□
填表日期：　年　月　日　　　　计量单位：辆　金额单位：元(列至角分)

应税消费品名称＼项目		适用税率	销售数量	销售额	应纳税额
乘用车	气缸容量≤1.0 升	1%			
	1.0 升＜气缸容量≤1.5 升	3%			
	1.5 升＜气缸容量≤2.0 升	5%			
	2.0 升＜气缸容量≤2.5 升	9%			
	2.5 升＜气缸容量≤3.0 升	12%			
	3.0 升＜气缸容量≤4.0 升	25%			
	气缸容量＞4.0 升	40%			
中轻型商用客车		5%			
合计		—	—	—	

本期准予扣除税额：	声明 此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 经办人(签章)： 财务负责人(签章)： 联系电话：
本期减(免)税额：	
期初未缴税额：	

续表

本期缴纳前期应纳税额： 本期预缴税额： 本期应补(退)税额： 期末未缴税额：	(如果你已委托代理人申报，请填写) 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权________(地址)________为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：

以下由税务机关填写

受理人(签章)： 受理日期： 年 月 日 受理税务机关(章)：

表 4-8 其他应税消费品消费税纳税申报表

税款所属期： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称(公章)： 纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□

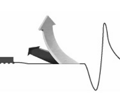
填表日期： 年 月 日 计量单位：辆 金额单位：元(列至角分)

项目 应税消费品名称	适用税率	销售数量	销售额	应纳税额
合计	—	—	—	

本期准予抵减税额： 本期减(免)税额： 期初未缴税额：	声明 此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 经办人(签章)： 财务负责人(签章)： 联系电话：
本期缴纳前期应纳税额： 本期预缴税额： 本期应补(退)税额： 期末未缴税额：	(如果你已委托代理人申报，请填写) 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权________(地址)________为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：

以下由税务机关填写

受理人(签章)： 受理日期： 年 月 日 受理税务机关(章)：



4.2　消费税应纳税额的计算

4.2.1　应纳消费税的计算方法

与增值税和营业税不同，消费税应纳税额的计算方法有从价定率、从量定额、复合计税法 3 种。

1. 从价定率法

消费税按从价定率法计算时，其计算公式为：

应纳消费税额＝应税消费品的销售额×消费税比例税率

1）销售额的含义

销售额是指纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。价外费用是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金、延期付款利息、手续费、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内：①同时符合以下条件的代垫运输费用，包括承运部门的运输费用发票开具给购买方的和纳税人将该项发票转交给购买方的；②同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费，包括由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费、收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据以及所收款项全额上缴财政。

纳税人销售的应税消费品若以外汇结算销售额的，应选择结算当天或者当月 1 日的国家外汇牌价(原则上为中间价)折合为人民币销售额，然后计算缴纳消费税。纳税人应在事先确定采取何种折合率，确定后一年内不得变更。

应纳消费税的“销售额”不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，在计算消费税时，应当将含增值税的销售额换算为不含增值税税款的销售额。其换算公式为：

应税消费品的销售额＝含增值税的销售额÷(1＋增值税税率或征收率)

例 4.1　某鞭炮厂(增值税小规模纳税人)2014 年 10 月销售各类鞭炮，取得销售收入 20 600 元，根据规定，该鞭炮厂 2014 年 10 月应纳消费税额为：

应纳消费税额＝20 600÷(1＋3％)×15％＝3 000(元)

2）关于包装物的计税问题

(1)《消费税暂行条例》规定，实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价以及在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。

(2) 如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过 12 个月的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税。

(3) 对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。因为啤酒、黄酒实行从量计征，其应纳消费税只与课税数量有关，而与押金金额无关，所以啤酒、黄酒生产企业销售啤酒、黄酒而收取的包装物押金不需要交纳消费税。

(4) 对作价随同应税消费品销售又另外收取押金的包装物，在这种情况下收取的包装物押金，一般不需并入应税消费品的销售额中计征消费税，但纳税人在规定的期限内不予退还的押金应并入应税消费品的销售额，并按照应税消费品的适用税率征收消费税。

(5) 将包装物押金并入销售额征税时，需要先将该押金换算为不含税价款，再并入销售额征税。

上述关于包装物的计税规则见表4-9。

表4-9 包装物的计税规则

计税方式	包装物状态
直接并入销售额计税	(1) 应税消费品连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税 (2) 应税消费品包装物的租金 (3) 对酒类产品(除啤酒、黄酒以外)生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金，无论押金是否返还及会计上如何核算，均应并入酒类产品销售额中征收消费税
逾期并入销售额计税	对收取押金(酒类以外)的包装物，未到期押金不计税；但对逾期未收回的包装物不再退还的和已收取12个月以上的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税

例4.2 某化妆品厂2014年6月销售自产化妆品一批，开具增值税专用发票上注明价款40万元，收取包装费1.17万元(开具普通发票)，款项已收到，存入银行。另有由于买方过期未能返还包装物而不予退还的包装物押金2.34万元。则该化妆品厂本月应纳消费税额为：

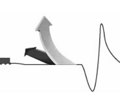
$$
\begin{aligned}
\text{应纳消费税额} &= 40\times30\%+1.17\div(1+17\%)\times30\% + 2.34\div(1+17\%)\times30\% \\
&=12+0.3+0.6 \\
&=12.9(\text{万元})
\end{aligned}
$$

3) 关于白酒生产企业商业销售单位收取的“品牌使用费”征税问题

根据国家税务总局关于酒类产品消费税政策问题的通知(国税发[2002]109号)的规定，白酒生产企业向商业销售单位收取的“品牌使用费”是随着应税白酒的销售而向购货方收取的，属于应税白酒销售价款的组成部分，因此，不论企业采取何种方式或以何种名义收取价款，该费用均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

例4.3 某白酒生产企业为增值税一般纳税人，2014年5月向某商场销售白酒5.5吨，价税合计为234 000元，并收取品牌使用费11 700元及包装物押金7 020元。根据规定，该白酒生产企业2014年5月应纳消费税额的计算分析如下。

分析：白酒应纳消费税采用复合计征的办法，消费税比例税率为20%，从量计征为



0.5 元/斤。

白酒生产企业向商业销售单位收取的“品牌使用费”及收取的包装物押金，按照规定，需将其换算为不含税价款，再并入销售额征税。

应纳消费税额计算为：

应纳消费税额＝(234 000＋11 700＋7 020)÷(1＋17％)×20％＋5.5×2 000×0.5
＝216 000×20％＋5 500
＝ 48 700(元)

4) 关于组成套装销售的计税依据

纳税人将自产的应税消费品与外购或自产的非应税消费品组成套装销售的，以套装产品的销售额(不含增值税)为计税依据。

例 4.4　某化妆品厂既生产化妆品，也生产护肤护发品。为扩大销售量，组成成套销售，成套件内包括洗面奶、爽肤水、眼霜、面膜、防晒露、精华露、香水、指甲油各 1 瓶，口红、眉笔各 1 支，当月售出成套件 1 000 盒，每盒单件 480 元(不含增值税单价)。请计算该厂当月应纳消费税额。

应纳消费税额＝1 000×480×30％＝144 000(元)

2. 从量定额法

消费税按从量定额法计算时，其计算公式为：

应纳消费税税额＝应税消费品销售数量×单位税额

销售数量是指纳税人生产、加工和进口应税消费品的数量。具体规定如下。

(1) 销售自产应税消费品的，为应税消费品的销售量。

(2) 自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用量。

(3) 委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品量。

(4) 进口应税消费品的，为海关核定的应税消费品进口征税量。

2) 实行从量定额法的有关应税消费品计量单位的换算标准

根据我国现行税法规定，消费税中共有啤酒、黄酒、汽油、柴油、石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油 9 种产品采用从量定额办法计征消费税。为了规范不同产品的计量单位，准确计算应纳税额，税法规定了吨与升两个计量单位的换算标准见表 4－10。

表 4－10　吨与升两个计量单位的换算标准表

啤酒	1 吨＝988 升	黄酒	1 吨＝962 升
汽油	1 吨＝1 388 升	柴油	1 吨＝1 176 升
石脑油	1 吨＝1 385 升	溶剂油	1 吨＝1 282 升
润滑油	1 吨＝1 126 升	燃料油	1 吨＝1 015 升
航空煤油	1 吨＝1 246 升		

例 4.5　某炼油厂 2014 年 1 月销售汽油 300 吨，柴油 500 吨，润滑油 300 吨，计算该

厂当月应纳消费税额。

应纳消费税额＝300×1 388×1.52＋500×1 176×1.2＋300×1 126×1.52
＝18 851 984(元)

3. 复合计税法

复合计算法计算应纳消费税的公式为：

应纳消费税额＝应税消费品销售额×消费税比例税率
＋应税消费品销售数量×单位税额

在应税消费品中，只有卷烟和白酒两种产品采用复合计税的办法计算交纳消费税。

其中卷烟(包括甲类卷烟和乙类卷烟)的定额税率为每支0.003元；每标准条(200支)调拨价在70元以上(含70元)，比例税率为56%；每标准条(200支)调拨价在70元以下，比例税率为36%。

卷烟的从价定率计税中的计税依据(销售额)为卷烟的调拨价格或核定价格。调拨价格是指卷烟生产企业通过卷烟交易市场与购货方签订的卷烟交易价格，并作为消费税计税价格由国家税务总局对外公布。已由各级国家税务局公示消费税计税价格的卷烟，生产企业实际销售价格高于消费税计税价格的，按实际销售价格征税；实际销售价格低于消费税计税价格的，按消费税计税价格征税。

例4.6 某卷烟厂2014年2月销售X牌卷烟100标准箱(每标准箱含卷烟5万支，即250条)，每箱不含税售价(调拨价格)为1.3万元，款项已存入银行。计算该卷烟厂2014年2月销售卷烟应纳消费税额。

分析：卷烟采用复合计税，从价部分的税率按每标准条(200支)的调拨价来确定比例税率，故首先应计算每标准条的调拨价再判断适用的税率。

每标准条的调拨价＝13 000÷250＝52(元)，故适用税率为36%，从量部分按150元/标准箱(5万支)计算。

应纳消费税额＝13 000×100×36%＋150×100＝468 000＋15 000 ＝483 000(元)

4.2.2 自产自用应税消费品的计税方法

根据《消费税暂行条例规定》，纳税人自产自用应税消费品用于连续生产应税消费品的，不纳消费税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，是指作为生产最终应税消费品的直接材料并构成最终产品实体的应税消费品。

纳税人自产自用应税消费品，不是用于连续生产应税消费品，而是用于其他方面的，于移送使用时纳税。这里“用于其他方面”是指纳税人用于生产非应税消费品和在建工程，管理部门，非生产机构，提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的应税消费品。例如，生产企业将自产石脑油用于本企业连续生产汽油等应税消费品的，不缴纳消费税；用于连续生产乙烯等非应税消费品或其他方面的，于移送使用时缴纳消费税。

根据《消费税暂行条例》，自产自用应税消费品的税务处理见表4-11。

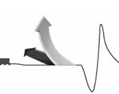


表 4－11　自产自用应税消费品的税务处理表

自产自用应税消费品用途	税务处理
1. 用于连续生产应税消费品	不缴纳消费税
2. 用于其他方面 （1）生产非应税消费品 （2）在建工程 （3）管理部门、非生产机构 （4）馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面	（1）于移送使用时缴纳消费税 （2）从价定率：同类消费品价格或组成计税价格 （3）从量定额：移送数量 （4）复合计税：同类产品价格或组成计税价格、移送数量

纳税人自产自用应税消费品用于其他方面，应纳消费税额的计算分两种情况。

（1）如果纳税人当月有同类消费品的销售价格的，则按照纳税人生产的同类消费品的销售价格依据直接适用税率计算纳税额，公式为：

应纳消费税额＝同类消费品的销售价格×自产自用数量×适用税率

同类消费品的销售价格是指纳税人或代收代缴义务人当月销售的同类消费品的销售价格。如果当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的，不得列入加权平均数计算。

① 销售价格明显偏低又无正当理由的。

② 无销售价格的。如果当月无销售或者当月未完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。

（2）如果纳税人当月没有同类消费品销售价格的，应以组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格＝(成本＋利润)÷(1－比例税率)

应纳税额＝组成计税价格×比例税率

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格＝(成本＋利润＋应税消费品的计税数量×定额税率)÷(1－比例税率)

应纳税额＝组成计税价格×比例税率＋应税消费品的计税数量×定额税率

式中，成本是指应税消费品的产品生产成本；利润是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。应税消费品全国平均成本利润率由国家税务总局确定，根据《消费税若干具体问题的规定》，应税消费品全国平均成本利润率规定见表 4－12。

表 4－12　应税消费品全国平均成本利润率表

应税消费品	平均成本利润率	应税消费品	平均成本利润率
甲类卷烟	10％	摩托车	6％
乙类卷烟、雪茄烟、烟丝	5％	中轻型商用客车	5％
薯类白酒、其他酒	5％	乘用车	8％
粮食类白酒	10％	高尔夫球及球具	10％

续表

应税消费品	平均成本利润率	应税消费品	平均成本利润率
化妆品	5%	高档手表	20%
鞭炮、焰火	5%	游艇	10%
贵重首饰及珠宝玉石	6%	木制一次性筷子、实木地板	5%
汽车轮胎	5%		

例 4.7 某卷烟厂 2014 年 7 月新研制一种低焦油卷烟，提供 10 标准箱用于某展览会样品，并分送参会者。由于其难于确定销售价格，因此，只能按实际生产成本 10 000 元/标准箱计算价格，已知成本利润率为 10%，适用消费税比例税率为 56%。计算 10 标准箱卷烟应纳消费税税额。

分析：由于卷烟应纳消费税额采用复合计税办法计算，故卷烟厂将卷烟分送给参加展览会的参会者，属于纳税人自产自用应税消费品用于其他方面，按规定应纳消费税，由于难以确定销售价格，其从价部分应纳消费税额，按组成计税价格计算，从量部分应纳消费税额按 150 元/标准箱计算。

① 每标准箱组成计税价格=(10 000+10 000×10%)÷(1－56%)=25 000(元)。

② 卷烟从价部分应纳消费税税额=25 000×10 ×56%=140 000(元)。

③ 卷烟从量部分应纳消费税税额=10×150=1 500(元)。

④ 该卷烟厂分送 10 箱卷烟应纳消费税额=140 000+1 500=141 500(元)。

4.2.3 委托加工应税消费品的计税方法

委托加工的应税消费品，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。属税法规定的委托加工行为，受托方必须严格履行代收代缴义务。

委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税，同类消费品的销售价格是指受托方(即代收代缴义务人)当月销售的同类消费品的销售价格，如果当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有以下情况之一的，不得列入加权平均计算：①销售价格明显偏低又无正当理由；②无销售价格的；③如果当月无销售或者当月未完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

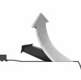
实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算为：

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1－消费税比例税率)

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算为：

组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×消费税定额税率)
÷(1－消费税比例税率)

式中，材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本；加工费是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用(包括代垫辅助材料的实际成本，不包括增值税税金)。



委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同上如实注明(或以其他方式提供)材料成本。凡未提供材料成本的，受托方所在地主管税务机关有权核定其材料成本。

受托方是法定的代收代缴义务人，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税；纳税人委托个体经营者加工应税消费品，一律于委托方收回后在委托方所在地缴纳消费税。委托加工的应税消费品，受托方在交货时已代收代缴消费税，委托方收回后直接销售的，不再征收消费税。

例 4.8　某市人民银行下属金店，系增值税一般纳税人，主要经营金银首饰的零售业务和金银饰品的来料加工业务。2014 年 3 月接受消费者委托加工金项链 3 条，收到黄金价值 4 000 元，同时收到加工费 940 元，当月加工完毕，并将加工好的金项链送交委托人，市场上暂无同类金项链的销售售价，该金店应向委托方代收代缴的消费税额计算如下。

组成计税价格＝(4 000＋940)÷(1－5％)＝5 200(元)

应代收代缴的消费税额＝5 200×5％＝260(元)

假设市场上同类金项链的市场售价为每条 2 100 元，则该金店应向委托方代收代缴的消费税额为：

应代收代缴的消费税额＝2 100×3×5％＝315(元)

4.2.4　进口的应税消费品的计税方法

进口的应税消费品应纳消费税的计算有从价定率和从量定额及复合计税 3 种计算方法。

(1) 进口的应税消费品，实行从价定率办法计算应纳税额的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式为：

组成计税价格＝(关税完税价格＋关税)÷(1－消费税税率)

应纳消费税额＝组成计税价格×税率

式中，关税完税价格是指海关核定的关税计税价格。

例 4.9　某外贸进出口公司 2014 年 4 月从日本进口 200 辆小轿车，每辆小轿车的关税完税价格为 30 万元人民币，已知小轿车的关税税率为 40％，消费税税率为 5％。计算进口这些轿车应纳的消费税、增值税。

应纳消费税＝200×(30＋30×40％)÷(1－5％)×5％＝442.105 3 (万元)

应纳增值税＝[200×(30＋30×40％)＋442.105 3] ×17％＝1 503.157 9 (万元)

(2) 进口的应税消费品，若实行从量定额办法计算应纳税额的，进口应税消费品应纳税额的计算公式为：

应纳消费税额＝应税消费品进口数量×单位税额

例 4.10　某公司 2014 年 6 月进口 1 000 箱啤酒，每箱 24 听，每听净重 335mL，价格为 CIF10 000 美元，1 美元兑换人民币 7.05 元。关税普通税率 7.5 元/升，消费税税率 220 元/吨。计算进口这些啤酒应纳的关税、消费税。

进口啤酒数量：335×1 000×24÷1 000＝8 040(升)

＝8 040÷988＝8.137 7(吨)

应纳关税税额＝7.5×8 040＝60 300(元)



应纳消费税税额＝220×8.137 7＝1 790.29(元)

(3) 进口的应税消费品，若采用复合计税法，进口应税消费品应纳税额的计算公式为：

应纳消费税＝组成计税价格×消费税税率＋应税消费品进口数量×单位税额

式中，组成计税价格＝(关税完税价格＋关税＋进口数量×消费税定额税率)÷(1－消费税税率)。

特别需要注意的是，消费税是价内税，所以进口卷烟、白酒类采用复合计税的消费品时，计算从价消费税额时，应将从量应纳的消费税额计入组成计税价格中。

例如，进口卷烟应纳消费税税额的计算公式如下：

进口卷烟消费税组成计税价格＝(关税完税价格＋关税＋消费税定额税)÷(1－进口卷烟消费税适用比例税率)

应纳消费税税额＝进口卷烟消费税组成计税价格×进口卷烟消费税适用比例税率＋消费税定额税

式中，消费税定额税＝海关核定的进口卷烟数量×消费税定额税率，消费税定额税率为每标准箱(50 000支)150元。每标准条进口卷烟(200支)确定消费税适用比例税率的价格≥70元人民币的，适用比例税率为56%；每标准条进口卷烟(200支)确定消费税适用比例税率的价格<70元人民币的，适用比例税率为36%。

例4.11 某烟草进出口公司2014年10月进口卷烟400标准箱，进口完税价格480万元。假定进口关税税率为40%，消费税固定税额为每标准箱150元，比例税率为36%，则进口环节应纳消费税额为：

组成计税价格＝(480＋480×40%＋400×0.015)÷(1－36%)＝1 059.375(万元)

应纳消费税额＝1 059.375×36%＋400×0.015＝387.375(万元)

4.2.5 允许抵扣已纳税款的应税消费品

1. 具体范围

根据《消费税暂行条例》及《国家税务总局关于进一步加强消费税纳税申报及税款抵扣管理的通知》(国税函[2006]769号)有关规定，外购或委托加工收回的下列应税消费品，用于连续生产应税消费品的，已缴纳的消费税税款准予从应纳的消费税额中抵扣。

已纳消费税税款是指外购作为生产原料的应税消费品已纳的税款或委托加工的应税消费品由受托方代收代缴的消费税。下列应税消费品准予从应纳消费税税额中扣除原料已纳消费税税款。

(1) 外购或委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。

(2) 外购或委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品。

(3) 外购或委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。

(4) 外购或委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。

(5) 外购已税汽车轮胎(内胎或外胎)连续生产的汽车轮胎。

(6) 外购已税摩托车连续生产的摩托车(如用外购两轮摩托车改装三轮摩托车)。

(7) 外购或委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。

(8) 外购或委托加工收回的已税润滑油为原料生产的润滑油。



(9) 外购已税石脑油、燃料油为原料生产的应税消费品。

(10) 外购或委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。

(11) 外购或委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

(12) 对外购或委托加工收回的汽油、柴油用于连续生产甲醇汽油、生物柴油。

需要说明的是，纳税人用委托加工收回的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰，在计税时一律不得扣除委托加工收回的珠宝玉石的已纳消费税税款。

2. 已纳消费税税款抵扣应提供的资料及有关具体规定

1) 已纳消费税税款抵扣应提供的资料

消费税纳税人在办理纳税申报时，如需办理消费税税款抵扣手续，除应按有关规定提供纳税申报所需资料外，还应提供的资料主要包括以下方面。

(1) 外购应税消费品连续生产应税消费品的，提供外购应税消费品增值税专用发票(抵扣联)原件和复印件。如果外购应税消费品的增值税专用发票属于汇总填开的，除提供增值税专用发票(抵扣联)原件和复印件外，还应提供随同增值税专用发票取得的由销售方开具并加盖财务专用章或发票专用章的销货清单原件和复印件。

(2) 委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品的，提供“代扣代收税款凭证”原件和复印件。

(3) 进口应税消费品连续生产应税消费品的，提供“海关进口消费税专用缴款书”原件和复印件。

主管税务机关在受理纳税申报后将以上原件退还纳税人，复印件留存。

2) 已纳消费税税款抵扣的具体规定

《国家税务总局关于进一步加强消费税纳税申报及税款抵扣管理的通知》(国税函[2006]769 号)又进一步明确了消费税税款抵扣的有关规定。

(1) 从商业企业购进应税消费品连续生产应税消费品，符合抵扣条件的，准予扣除外购应税消费品已纳消费税税款。例如，某企业从商业企业购进一次性筷子进行简单装饰后销售的，也可以抵扣已纳税款。

(2) 为加强管理，主管税务机关对纳税人提供的消费税申报抵扣凭证上注明的货物，无法辨别销货方是否申报缴纳消费税的，可向销货方主管税务机关发函调查该笔销售业务缴纳消费税情况，销货方主管税务机关应认真核实并回函。经销货方主管税务机关回函确认已缴纳消费税的，可以受理纳税人的消费税抵扣申请，按规定抵扣外购项目的已纳消费税。

(3) 对当期投入生产的原材料可抵扣的已纳消费税大于当期应纳消费税情形的，在目前消费税纳税申报表未增加上期留抵消费税填报栏目的情况下，采用按当期应纳消费税的数额申报抵扣，不足抵扣部分按结转下一期申报抵扣的方式处理。

3. 可抵扣消费税的已纳税款的计算

上述当期准予扣除应税消费品已纳消费税款的计算公式如下。

(1) 外购应税消费品连续生产应税消费品已纳税款的抵扣为：

当期准予扣除外购应税消费品已纳税款＝当期准予扣除外购应税消费品买价×外购应税消费品适用税率

当期准予扣除外购应税消费品买价＝期初库存外购应税消费品买价＋当期购进的外购应税消费品买价－期末库存的外购应税消费品买价

外购应税消费品买价为纳税人取得发票(含销货清单)注明的应税消费品的销售额(不包含增值税)。

允许扣除已纳税款的应税消费品仅限于从工业企业购进的应税消费品和进口环节已缴纳消费税的应税消费品。从境内商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。

(2) 委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品为：

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款＝期初库存的委托加工应税消费品已纳税款＋当期收回的委托加工应税消费品已纳税款－期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

(3) 进口应税消费品为：

当期准予扣除的进口应税消费品已纳税款＝期初库存的进口应税消费品已纳税款＋当期进口应税消费品已纳税款－期末库存的进口应税消费品已纳税款

进口应税消费品已纳税款为《海关进口消费税专用缴款书》注明的进口环节消费税。企业应按照税务机关的要求设立抵扣税款台账，详细反映抵扣情况。

4.2.6 出口应税消费品退税的计算

按照国际惯例，根据我国消费税暂行条例的规定，我国对纳税人出口应税消费品，免征消费税，国家限制出口的应税消费品除外。出口应税消费品的退(免)税办法由国务院财政税务主管部门规定。

1. 出口应税消费品退(免)税税收政策

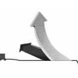
出口应税消费品退免消费税政策与增值税类似，但对于出口免税并退税政策，只有出口经营权的外贸企业购进消费品直接出口，以及外贸企业受生产单位委托代理出口，才能适用退免消费税政策。具体来说，我国出口应税消费品退(免)税税收政策分为以下 3 种形式。

1) 出口免税并退税

有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口，以及外贸企业受其他外贸企业(不包括非生产性的商贸企业等其他企业)委托代理出口应税消费品，出口免税并退税。出口免税是指对货物在出口销售环节不征增值税、消费税；出口退税是指对货物在出口前已纳税款，按规定的退税率计算后予以退还。出口应税消费品免税并退税，实行全额退税，其退税率就是原来征税的税率或单位税额。

2) 出口免税不退税

有出口经营权的生产性企业自营出口或生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消



费品，依其实际出口数量免征消费税，不予办理退还消费税。免征消费税是指对生产性企业按其实际出口数量免征生产环节的消费税。不予办理退还消费税，因已免征生产环节的消费税，该应税消费品出口时，已不含有消费税，所以无须再办理退还消费税。

3）出口不免税也不退税

除生产企业、外贸企业外的其他企业（即一般商贸企业），委托外贸企业代理出口应税消费品一律不予退（免）税。出口货物的消费税应退税额的计税依据，按购进出口货物的消费税专用缴款书和海关进口消费税专用缴款书确定。其中，出口不免税是指对国家限制或禁止出口的某些货物的出口环节照常征税；出口不退税是指对这些出口货物不退还出口前已纳税款。如无出口卷烟经营权的企业出口非计划内的卷烟在出口环节应征收增值税和消费税，出口后一律不退税。

2. 出口货物退（免）税条件

《出口货物退（免）税管理办法》规定，对出口的凡属于已征或应征消费税的货物，除国家明确规定不予退（免）税的货物外，都是出口货物退（免）税的货物范围，均应予以退还已征的消费税，但应同时具备以下 4 个条件。

（1）必须是属于消费税征税范围内的货物。

（2）必须是报关离境的货物，即货物必须输出海关。

（3）必须是在财务上作销售处理的货物。

（4）必须是出口收汇并已核销的货物。

出口货物只有在同时具备上述 4 个条件情况下，才能向税务部门办理退税，否则不予办理退税。

3. 出口应税消费品退税的计算

外贸企业出口和代理出口货物的应退消费税税款，凡属从价定率计征消费税的货物应依外贸企业从工厂购进货物时征收消费税的价格计算；凡属从量定额计征消费税的货物应依货物购进和报关出口的数量计算。上述两种情况计算退税的公式分为以下 3 种。

（1）根据从价定率法计算的公式为：

应退消费税税款＝实际出口应税消费品的工厂销售额×消费税比例税率

（2）根据从量定额法计算的公式为：

应退消费税税款＝实际出口应税消费品的数量×单位税额

（3）属于复合计征消费税的货物应退税额的计算公式为：

应退消费税税款＝实际出口应税消费品的工厂销售额×消费税比例税率
＋实际出口应税消费品的数量×单位税额

有出口经营权的生产企业自营出口的消费税应税货物，依据其实际出口数量予以免征。出口货物的销售金额、进项金额及税额明显偏高而无正当理由的，税务机关有权拒绝办理退税或免税。出口应税消费品的退（免）税政策，按调整后的税目税率以及条例和有关规定执行。企业应将不同税率的货物分开核算和申报，凡划分不清适用税率的，一律从低适用税率计算。

出口的应税消费品办理退税后，发生退关或者国外退货进口时予以免税的，报关出口者必须及时向其所在地主管税务机关申报补缴已退的消费税税款。纳税人直接出口的应税消费品办理免税后，发生退关或国外退货进口时已予以免税的，经所在地主管税务机关批准，可暂不办理补税，待其转为国内销售时，再向其主管税务机关申报补缴消费税。

出口商以假报出口或其他欺骗手段骗取国家出口退税款的，税务机关应当按照《税收征管法》第六十六条规定处理。对骗取国家出口退税款的出口商，经省级以上(含本级)国家税务局批准，可以停止其6个月以上的出口退税权。在出口退税权停止期间自营、委托和代理出口的货物，一律不予办理退(免)税。

例4.12 外贸企业为增值税一般纳税人，2014年7月购进烟丝一批出口，取得专用发票上注明价款160万元，出口离岸价为220万元，烟丝消费税税率为30%。要求计算出口环节应退的消费税。

出口环节应退的消费税额＝160×30%＝48(万元)

例4.13 2014年4月，某外贸企业从某摩托车厂购进摩托车200辆，取得增值税专用发票上注明单价是0.5万元，当月即全部报关出口，离岸单价是800美元(汇率为1美元＝6.30元人民币)。计算该企业应退消费税税额。

应退消费税款＝200×0.5×10%＝10(万元)

4.3 消费税的纳税会计处理

消费税的纳税会计处理包括会计科目的设置、对外销售应税消费品、委托加工应税消费品、进出口应税产品、交纳消费税等税务活动的会计处理。

4.3.1 会计科目的设置

纳税人应在“应交税费”账户下设置“应交消费税”明细账户进行会计处理。“应交消费税”明细账户采用3栏式账户记录，贷方核算企业按规定应缴纳的消费税，借方核算企业实际缴纳的消费税或代扣的消费税。期末，贷方余额表示尚未缴纳的消费税，借方余额表示企业多缴的消费税。企业按规定计算应交的消费税时借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目；实际交纳时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.3.2 对外销售应税消费品的账务处理

消费税属于价内税，企业销售应税消费品的售价应包含消费税(但不含增值税，增值税为价外税)，因此，企业应缴纳的消费税应记入“营业税金及附加”科目，并由销售收入进行补偿。

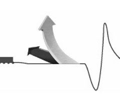
(1) 企业实现销售时，按规定计算应缴纳的消费税，作如下会计分录。

借：营业税金及附加

　　贷：应交税费——应交消费税

(2) 企业实际缴纳消费税时，作如下会计分录。

借：应交税费——应交消费税



贷：银行存款

若发生销货退回及退税时，作相反的会计分录。

例 4.14　某木材加工厂 2014 年 5 月销售给某装饰公司实木地板一批，增值税专业发票上注明的销售额 10 万元，增值税额为 1.7 万元，款项已存入银行。

应纳消费税额＝10×5％＝0.5(万元)

木材加工厂应当根据专用发票的记账联和银行进账单，作如下会计分录。

借：银行存款　117 000

　　贷：主营业务收入　100 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　17 000

同时，还应作如下会计分录。

借：营业税金及附加　5 000

　　贷：应交税费——应交消费税　5 000

企业将自己生产或委托加工的应税消费品作为在建工程、非生产机构、馈赠可理解为视同销售应税消费品，按规定应纳的消费税，作如下会计分录。

借：在建工程

　　营业外支出

　　贷：库存商品(用于在建工程、非生产机构)

　　　　主营业务收入(用于馈赠)

　　　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)

　　　　应交税费——应交消费税

企业将自己生产或委托加工的应税消费品作为股权投资、集体福利、个人消费等，作以下会计分录。

借：长期股权投资

　　应付职工薪酬

　　贷：主营业务收入

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)

同时，还应作如下会计分录。

借：营业税金及附加

　　贷：应交税费——应交消费税

例 4.15　某公司 2014 年 3 月 8 日将自产的一批高级化妆品作为职工福利分发给全体女职工，按同类产品销售价格计算，价款为 10 000 元，该批货物的成本为 6 000 元，适用的增值税税率为 17％，消费税税率为 30％。

应纳增值税额＝10 000×17％＝1 700(元)

应纳消费税额＝10 000×30％＝3 000(元)

该公司的会计分录如下。

借：应付职工薪酬　7 700

　　贷：主营业务收入　6 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　1 700

同时，还应作如下会计分录。

借：营业税金及附加　　3 000

　　贷：应交税费——应交消费税　　3 000

随同应税消费品出售但单独计价的包装物，按规定应缴纳的消费税，作如下会计分录。

借：其他业务成本

　　贷：应交税费——应交消费税

出租、出借包装物逾期未收回没收的押金，按规定应缴纳的消费税，作如下会计分录。

借：其他业务成本

　　贷：应交税费——应交消费税

例4.16　某化妆品厂2014年6月销售自产化妆品一批，开具增值税专用发票上注明价款40万元，收取包装费1.17万元(开具普通发票)，款项已收到，存入银行。另有由于买方过期未能返还包装物而不予退还的包装物押金2.34万元。则该化妆品厂本月应纳消费税额的计算如下。

应纳消费税额＝40×30％＋1.17÷(1＋17％)×30％＋2.34÷(1＋17％)×30％

＝12＋0.3＋0.6＝12.9(万元)

增值税销项税额＝40×17％＋1.17÷(1＋17％)×17％＋2.34÷(1＋17％)×17％＝7.31(万元)

作如下会计分录。

借：银行存款　　483 100

　　贷：主营业务收入　　400 000

　　　　其他业务收入　　10 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　73 100

同时，还应作如下会计分录。

借：营业税金及附加　　120 000

　　其他业务成本　　9 000

　　贷：应交税费——应交消费税　　129 000

4.3.3　委托加工应税消费品的账务处理

根据《消费税暂行条例》，委托加工的应税消费品由受托方在向委托方交货时代收代缴税款，委托方收回应税消费品用于连续生产应税消费品的，可抵扣已纳的税款。委托加工的应税消费品直接出售的，不再征收消费税。

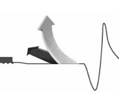
(1) 当企业发给外单位加工物资时，按实际成本核算，作会计分录为

借：委托加工物资

　　贷：原材料(或库存商品)

(2) 支付加工费、运杂费时，作会计分录为

借：委托加工物资



　　应交税费——应交增值税(进项税额)
　　贷：银行存款等

(3) 委托方收回委托加工的应税消费品后，对于支付的代扣的消费税款，根据委托加工物资的用途分两种情况进行核算。

① 收回的应税消费品的委托加工物资直接用于销售时，支付的消费税款直接计入“委托加工物资”账户的借方，作会计分录为

借：委托加工物资
　　贷：应付账款(或银行存款)

② 收回的应税消费品的委托加工物资，用于连续生产应税消费品时，支付的消费税款可以抵扣，借记“应交税费——应交消费税”，作会计分录为

借：应交税费——应交消费税
　　贷：应付账款(或银行存款)

例 4.17　2014 年 10 月，甲实木地板厂(增值税一般纳税人)从农业生产者手中收购一批原木，税务机关认可的收购凭证上注明收购价款 20 万元，支付收购运费，取得运输业增值税专用发票，注明运费金额 2 万元，将该批材料委托乙实木地板厂加工成素板(实木地板的一种)，乙厂收取不含增值税加工费和辅料费 3 万元，甲实木地板厂收回素板后，将其中的 20%以不含税价格 8 万元直接出售，另外 80%继续加工成实木地板成品销售，取得不含税销售收入 35 万元，已知实木地板的成本利润率 5%、消费税税率 5%。

(1) 乙厂代收代缴的消费税为：

材料成本＝20×(1－13%)＋2＝19.40(万元)

组成计税价格＝(19.40＋3)÷(1－5%)＝23.58(万元)

乙厂代收代缴消费税＝23.58×5%＝1.18(万元)

(2) 甲厂销售成品实木地板应纳的消费税为：

应纳消费税＝35×5%－1.18×80%＝1.75－0.94＝0.81(万元)

甲厂 2014 年 10 月应作会计分录如下。

① 外购原木时

会计分录	借方	贷方
借：原材料——原木	194 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	26 000	
贷：银行存款		220 000

② 发出原木委托加工素板时

会计分录	借方	贷方
借：委托加工物资	194 000	
贷：原材料——原木		194 000

③ 支付委托加工费和支付代扣消费税款时

a. 支付委托加工费时

会计分录	借方	贷方
借：委托加工物资	30 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100	
贷：银行存款		35 100

b. 支付的代扣消费税款 11 800 元时

收回后用于连续生产的素板的委托加工消费税，可以抵扣。

可抵扣的消费税额＝11 800×80%＝9 440(元)

借：应交税费——应交消费税　　9 440
　　贷：银行存款　　9 440

如果收回的素板直接用于销售时，则支付的代扣代缴的消费税款计入委托加工物资成本。

借：委托加工物资　　2360
　　贷：银行存款　　2360

④ 实木地板成品销售，取得不含税销售收入35万元时

借：银行存款　　409 500
　　贷：主营业务收入　　350 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　59 500

⑤ 销售收回的素板，收到不含税销售收入8万元时

借：银行存款　　93 600
　　贷：主营业务收入　　80 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　13 600

⑥ 计算销售实木地板成品和素板应缴纳的消费税时

借：营业税金及附加　　12 100
　　贷：应交税费——应交消费税　　12 100

甲厂销售成品实木地板应纳的消费税＝35×5%－1.18×80%＝1.75－0.94＝0.81(万元)

甲厂销售素板应缴消费税＝8×5%＝0.4(万元)

⑦ 月末，缴纳应交的增值税、消费税时

应交的增值税＝59 500＋13 600－5 100－26 000＝42 000(元)

应交的消费税＝ 12 100－8100＝4 000 (元)

缴纳本月应交的增值税、消费税时，作会计分录如下。

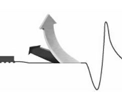
借：应交税费——应交增值税(已交税金)　　42 000
　　应交税费——应交消费税　　4 000
　　贷：银行存款　　46 000

4.3.4 进出口应税产品的账务处理

1. 进口应税产品的账务处理

进口应税消费品时，进口单位缴纳的消费税连同应纳的关税一并计入应税消费品的成本中，借记“固定资产”“材料采购”“在途物资”等账户。由于进口货物应在海关缴纳了税款后才能提货，为简化核算，关税、消费税可不通过“应交税费”核算而直接贷记“银行存款”账户。可作会计分录如下。

借：材料采购
　　固定资产(如进口车辆)



应交税费——应交增值税(进项税额)

贷：银行存款

应付账款——××外商

例 4.18　2014 年 7 月，某外贸公司从国外进口成套化妆品一批，关税完税价格为 30 000 美元，关税税率为 40%，增值税税率为 17%，国家外汇折合牌价中间价为 1∶6.85，款项和各种税款均已支付。该外贸公司进口该批成套化妆品作会计分录如下。

应纳的关税＝30 000×6.85×40%＝82 200(元)

应纳的消费税＝(30 000×6.85＋82 200)÷(1－30%)×30% ＝123 300(元)

应纳的增值税＝(30 000×6.85＋82 200＋123 300)×17% ＝69 870(元)

借：材料采购（在途物资）　411 000

应交税费——应交增值税(进项税额)　69 870

贷：银行存款　480 870

2. 出口应税产品的账务处理

按照规定，除国家限制出口的应税消费品，符合国家规定的纳税人出口应税消费品时，具体可分为出口直接予以免税和先税后退两种情形进行会计处理。

(1) 生产企业直接出口自产应税消费品时，按规定直接予以免税的，不计算应交消费税。

(2) 应税消费品实行先税后退管理办法的，又可细分为两种情况。

① 生产企业将应税消费品销售给外贸企业，由外贸企业自营出口的，如按规定实行先税后退方法的，生产企业和外贸企业各自进行的会计处理如下。

a. 生产企业应作会计分录。

将应税消费品销售给外贸企业时，计算应交消费税额

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

实际交纳消费税时。

借：应交税费——应交消费税

贷：银行存款

发生销货退回及退税时作相反的会计分录。

b. 外贸企业应作会计分录。

应税消费品报关出口后申请出口退税时

借：其他应收款——出口退税

贷：主营业务成本

实际收到应税消费品退回的税金时

借：银行存款

贷：其他应收款——出口退税

出口后若发生退关或退货时，作相反的会计分录。

补交已退的消费税税款时

借：主营业务成本
　　贷：其他应收款——出口退税
实际补交退税款时
借：其他应收款——出口退税
　　贷：银行存款

② 没有出口经营权的生产企业委托外贸企业出口应税消费品，按规定实行先征后退管理办法的，生产企业和外贸企业各自进行的会计处理如下。

a. 生产企业应作会计分录。

计算应交消费税额时
借：其他应收款——出口退税
　　贷：应交税费——应交消费税
交纳消费税时
借：应交税费——应交消费税
　　贷：银行存款
收到退还的消费税时
借：银行存款
　　贷：其他应收款——出口退税

b. 代理出口应税消费品的外贸企业应作会计分录。

将应税消费品出口后，收到税务部门退回生产企业交纳的消费税时
借：银行存款
　　贷：应付账款——××生产企业
将此项税金退还生产企业时
借：应付账款——××生产企业
　　贷：银行存款
发生退关、退货而补交已退的消费税时
借：应收账款——应收生产企业消费税
　　贷：银行存款
收到生产企业退还的税款，作相反的会计分录。

例 4.19 2014 年 2 月，兴隆外贸公司(具有进出口经营权)从某日用化妆品公司购进出口化妆品 500 箱，取得的增值税专用发票注明的价款 100 万元，进项税额为 17 万元，货款已用银行存款支付。当月该商品已全部出口，售价为每箱 300 美元(当日汇率为 1 美元=7.2 人民币)，申请退税的单证齐全，该化妆品的消费税税率为 30%，按规定计算应退消费税。兴隆外贸公司有关会计分录(增值税退税略)如下。

(1) 购进时

	借方	贷方
借：材料采购(在途物资)	1 000 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	170 000	
贷：银行存款		1 170 000

(2) 商品验收入库时

	借方	贷方
借：库存商品——库存出口商品	1 000 000	



　　贷：材料采购（在途物资）　　1 000 000

(3) 出口报关销售时

借：应收账款　　1 080 000

　　贷：主营业务收入——出口销售收入　　1 080 000

(4) 结转出口商品成本时

借：主营业务成本　　1 000 000

　　贷：库存商品——库存出口商品　　1 000 000

(5) 申报出口，计算应退的消费税款时

借：其他应收款——出口退税(消费税)　　300 000

　　贷：主营业务成本　　300 000

(6) 收到消费税税款时

借：银行存款　　300 000

　　贷：其他应收款——出口退税(消费税)　　300 000

例4.20　某生产企业没有出口经营权，委托某外贸公司出口一批应税消费品，其出厂价格为200万元，按税法规定该企业销售的应税消费品实行先征后退管理办法，出口产品适用的消费税率为10%。

该生产企业有关消费税的会计处理如下。

(1) 计算应交消费税额时

借：其他应收款——出口退税　　200 000

　　贷：应交税费——应交消费税　　200 000

(2) 交纳消费税时

借：应交税费——应交消费税　　200 000

　　贷：银行存款　　200 000

(3) 收到退还的消费税时

借：银行存款　　200 000

　　贷：其他应收款——出口退税　　200 000

外贸公司有关消费税的会计处理如下。

(1) 将应税消费品出口后，收到税务部门退回生产企业交纳的消费税时

借：银行存款　　200 000

　　贷：应付账款——××生产企业　　200 000

(2) 将此项税金退还生产企业时

借：应付账款——××生产企业　　200 000

　　贷：银行存款　　200 000

4.3.5　交纳消费税的账务处理

企业实际交纳消费税时，应作会计分录如下。

借：应交税费——应交消费税

　　贷：银行存款





本章小结

本章主要讲述了消费税的税制要素、应纳消费税额的计算、消费税的征收管理以及消费税的纳税会计处理等内容。消费税是以特殊应税消费品为课税对象而征收的一种流转税。在我国，消费税是对我国境内从事生产、委托加工和进口依照消费税法规定的应税消费品为课税对象所征收的一种流转税。

消费税的税制要素包括消费税的纳税义务人和征税范围、税目与税率、纳税义务发生时间、纳税期限及纳税地点。

消费税的纳税义务人是在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口规定的应税消费品的单位和个人。金银首饰消费税由生产环节改为零售环节后，其纳税人是在我国境内从事金银首饰零售业务的单位和个人，以及委托加工(除另有规定外)、委托代销金银首饰的受托人。

消费税的征税范围是在中国境内生产、委托加工和进口的应税消费品。我国现行消费税实行从价比例税率、从量定额税率和复合计税 3 种税率。消费税应纳税额的计算包括从价定率、从量定额、复合计税 3 种方法。在具体计算时要区别对外销售、视同销售、委托加工、进口应税消费品等几种情况。

按照国际惯例和我国消费税暂行条例的规定，我国对纳税人出口应税消费品免征消费税，但国家限制出口的应税消费品除外。外贸企业出口和代理出口货物的应退消费税税款，凡属从价定率计征消费税的货物应依外贸企业从工厂购进货物时征收消费税的价格计算；凡属从量定额计征消费税的货物应依货物购进和报关出口的数量计算。出口金银首饰在出口环节不退税。

消费税的纳税会计处理涉及的科目是“应交税费——应交消费税”。消费税的会计处理主要分 4 种情况进行：①自产应税消费品对外销售的账务处理；②委托加工应税消费品的账务处理；③进出口应税产品的账务处理；④交纳消费税的账务处理。其中，委托加工应税消费品的账务处理为重点，进出口应税产品的账务处理为难点。

复习思考题

1. 问答题

(1) 什么是消费税？消费税的作用有哪些？

(2) 为什么说消费税是价内税？

(3) 消费税的纳税环节有哪些？

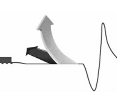
(4) 消费税和增值税相比，在征税对象、纳税环节、计税方法、纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点方面有何异同？

(5) 委托加工应税消费品是如何计算和缴纳消费税的？进口应税消费品如何计算和缴纳消费税？

(6) 什么情况下要利用组成计税价格代替销售额来计算应纳消费税款？并归纳有关的计算公式。

(7) 试归纳哪些应税消费品采用从量计征？哪些应税消费品采用复合计征？

(8) 消费税的会计处理和增值税的会计处理有何区别？



2. 实务题

(1) 某卷烟厂为增值税一般纳税人，2014 年 5 月有关生产经营情况如下。

① 从某烟丝厂购进已税烟丝 200 吨，每吨不含税单价 2 万元，取得烟丝厂开具的增值税专用发票，注明货款 400 万元、增值税 68 万元，烟丝已验收入库，款项已支付。

② 卷烟厂生产领用外购已税烟丝 150 吨，生产卷烟 20 000 标准箱(每箱 50 000 支，每条 200 支，每条调拨价在 70 元以上)，当月销售给卷烟专卖商 18 000 箱，取得不含税销售额 36 000 万元；烟丝消费税税率 30%，卷烟比例税率 56%，定额税率 150 元每箱，款项已收存银行。

要求：

分别计算卷烟厂 2014 年 5 月份应缴纳的增值税和消费税。

② 请做出相关的会计分录。

(2) 某烟草进出口公司 2014 年 7 月进口卷烟 300 标准箱，进口完税价格 580 万元。假定进口关税税率为 60%，消费税固定税额为每标准箱 150 元，比例税率为 36%。

要求：

① 计算进口环节应纳消费税。

② 请做出相关的会计分录。

(3) 某日用化妆品公司为增值税一般纳税人，从事化妆品的生产、进口以及销售经营，2014 年 7 月发生下列经济业务。

① 本月销售自产化妆品一批，开具增值税专用发票上注明价款 50 万元，收取包装费 1.17 万元(开具普通发票)，另有过期不退的化妆品包装物押金为 2.34 万元。

② 将自产化妆品一批作为福利发放职工，成本 6 万元，成本利润率 10%。

③ 将成本为 10 万元的自产化妆品一批，用于连续生产高档化妆品。

④ 批发销售成套化妆品 15 万件，开具增值税专用发票，注明销售额 3 000 万元；零售成套化妆品 3 万件，开具普通发票，注明销售额 819 万元。

⑤ 月末进口化妆品一批，关税完税价格 30 万元，关税税率 40%，取得海关开具的完税凭证。

要求：

① 计算该化妆品厂 2014 年 7 月应纳的消费税额。

② 请做出相关的会计分录。

(4) 某外贸公司(具有进出口经营权)2014 年 3 月从某摩托车厂购进出口摩托车 6 000 辆，取得的增值税专用发票注明的价款 3 000 万元，进项税额为 510 万元，货款已用银行存款支付。当月该商品已全部出口，售价为每辆 1100 美元(当日汇率为 1 美元=6.31 元人民币)，申请退税的单证齐全，该摩托车的消费税税率为 10%。

要求：

① 计算应退消费税税额。

② 为该外贸公司做出有关会计分录(增值税退税略)。



第5章 营业税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述营业税的税制要素及纳税会计处理。通过本章的学习，主要掌握营业税的纳税范围，尤其是与增值税的区别；重点掌握营业税各应税劳务或业务应纳税额的计算及其账务处理；了解营业税的纳税义务人、扣缴义务人以及纳税期限、地点等内容。本章的难点在于纳税范围上与增值税的区别及计税依据上的特殊规定。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
营业税税制要素	(1) 了解我国营业税的征税范围 (2) 掌握营业税与增值税在征税范围上的划分 (3) 了解营业税税率的设计原理 (4) 营业税的纳税时间、期限和地点	(1) 营业税的含义及纳税范围 (2) 增值税、营业税的征税范围 (3) 营业税现行税率 (4) 营业税纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点
营业税应纳税额的计算	应税劳务应交营业税的计算	(1) 营业税应税劳务的范围 (2) 每种应税劳务的计税依据的确定 (3) 每种应税劳务的税率的确定 (4) 当期应纳营业税额的确定



续表

知识要点	能力要求	相关知识
营业税应纳税额的计算	转让无形资产和销售不动产应交营业税的计算	(1) 转让无形资产和销售不动产的含义 (2) 计税依据的确认 (3) 税率的确认 (4) 应纳税额的计算
营业税会计处理	(1) 能够判断该业务是否缴纳营业税 (2) 能够对企业涉及营业税的基本经济业务进行会计处理	(1) 业务的判断：税目的确认、税率的确定 (2) 会计科目的选用 (3) 营业税应税劳务的会计处理 (4) 转让无形资产的会计处理 (5) 销售不动产的会计处理 (6) 上缴营业税税款的会计处理

导入案例

A 公司是一家物流企业，营改增前按照 3% 的税率缴纳营业税，营改增后 A 公司符合一般纳税人标准按照 11% 的税率缴纳增值税。2013 年 A 公司营业收入为 500 万元，成本费用为 350 万元。

为便于表述，将营业税、增值税、城建税和教育费附加并称为流转税。营业税属于价内税，按照营业税税收征管政策，营改增前企业应纳流转税额＝营业收入×3%×(1＋10%)。

增值税属于价外税，根据增值税的征收原理和税收征管政策，增值税一般纳税人应纳增值税＝销项税额－税法准予抵扣的进项税额。则：

(1) 营改增后企业应纳流转税额＝[营业收入÷(1＋11%)×11%－可抵扣项目不含税成本×17%]×(1＋10%)

＝[营业收入÷(1＋11%)×11%－可抵扣项目成本÷(1＋17%)×17%]×(1＋10%)

＝(营业收入×9.91%－可抵扣项目成本×14.53%)×1.1

(2) 营改增后企业流转税负升降额＝(营业收入×9.91%－可抵扣项目成本×14.53%－营业收入×3%)×(1＋10%)

＝(营业收入×6.91%－可抵扣项目成本×14.53%)×1.1

依据上述公式，营改增前后，A 公司的税负变化见表 5－1。

表 5－1　营改增前后税负变化

项目	税改前/万元	税改后/万元						
营业收入	500.00	450.45	450.45	450.45	450.45	450.45	450.45	450.45
销项税额		49.55	49.55	49.55	49.55	49.55	49.55	49.55
营业成本	350.00	334.74	329.66	324.57	319.49	315.45	314.40	309.32
营业税	15.00							
可抵扣比例		30%	40%	50%	60%	67.93%	70%	80%
进项税额		15.26	20.34	25.43	30.51	34.55	35.60	40.68
增值税额		34.29	29.21	24.12	19.04	15.00	13.95	8.87

由表5-1可以看出，当可以抵扣的进项税比例小于67.39%时，税改前缴纳的营业税小于税改后缴纳的增值税，营改增使得企业流转税税负增加；当可以抵扣的进项税比例大67.39%时，税改前缴纳的营业税大于税改后缴纳的增值税，营改增使得企业流转税税负降低。税改后A公司会计利润有所下降，且随着成本费用中可以抵扣的进项税比例越大，会计利润下降幅度有所减少，这说明，从长期角度来看，营改增对物流企业的发展仍是有利的。

物流企业营改增后其税负在短期内有所上升，利润有所下降，但是长期来看，行业整体的税负还是平衡的。随着营改增在全国及各行业的推广，必将会减轻物流企业的税负，促进物流企业更好更快地发展。

5.1 营业税概述

营业税是以在我国境内提供应税劳务、转让无形资产(不包括营改增中的转让商标权、著作权、转让非专利技术)或销售不动产所取得的营业额为课税对象而征收的一种流转税。我国现行的营业税的征收依据是2008年重新修订和颁布的《中华人民共和国营业税暂行条例》(以下简称《营业税暂行条例》)和2008年12月15日财政部、国家税务总局第52号令发布的《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(以下简称《营业税暂行条例实施细则》)。

为了完善税收制度，2012年1月1日，我国开始在上海市对交通运输业包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输和部分现代服务业包括研发和技术、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁和鉴证咨询实施“营业税改征增值税”改革试点。自2013年8月1日起，在全国范围内试点，同时增加广播影视服务业。从2014年1月1日起，试点范围增加了铁路运输和邮政服务业。

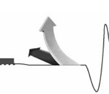
5.1.1 营业税的特点

营业税是按营业额征收的一种流转税。与其他商品劳务税相比，营业税具有以下特点。

(1) 计税依据一般为营业额全额。营业税属于商品劳务税，计税依据为营业额全额，税额的计算不受成本、费用高低的影响，从而有利于保证国家财政收入的稳定增长。

(2) 税目、税率按行业设计。营业税实行普遍征收的方式，所以税率的设计一般也较低，但由于各行业的盈利水平不同，所以实行行业差别比例税率。比如对一些有利于社会稳定、发展的福利单位和教育、卫生部门给予免税；对一些关系国计民生的行业采用低税率，如电信业、文化体育业和建筑业等适用3%的税率；对一些收入较高的歌厅、舞厅、高尔夫球等娱乐行业适用5%～20%的高税率等。这种税目、税率的确定体现了国家的政策，有利于促进各行业的协调发展。

(3) 计算简便，便于征管。因为营业税按营业额全额征税，又实行的是比例税率，所以相对于其他税种来说计算简便，有利于纳税人计算缴纳和税务机关征收管理。



5.1.2 营业税的纳税义务人与扣缴义务人

1. 纳税义务人的一般规定

在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人为营业税的纳税义务人。其中，单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；个人包括个体工商户和其他有经营行为的个人；应税劳务是指属于建筑业、金融保险业(不包括有形动产的融资租赁)、电信业、文化体育业(不包括营改增中的文化创意服务)、娱乐业、服务业(不包括营改增中的应税服务)税目征收范围的劳务。构成营业税纳税义务人的3个条件如下。

(1) 地域范围——在中华人民共和国境内，见表5-2。

表5-2 营业税征税对象地域范围的界定

营业税征收对象	“境内”的含义
劳务	提供或接受方在境内
转让无形资产	接受方在境内
出租或转让土地使用权、出租或销售不动产、转让自然资源使用权	土地、不动产、自然资源所在地在境内

境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的《营业税暂行条例》规定的劳务，不属于在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。上述劳务的具体范围由财政部、国家税务总局规定。

根据上述原则，对境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的文化体育业(除播映)，娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。

(2) 行为范围——提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的行为必须属于营业税的征税范围。要注意与增值税征税范围的划分，见表5-3。

表5-3 营业税与增值税的具体征税范围的比较

项目	营业税征税范围	增值税征税范围
资产类	土地使用权和自然资源使用权、不动产的转让	货物(有形动产)的销售、进口
劳务类	建筑业、金融保险业(不含有形动产融资租赁)、电信业、文化体育业(不含播映、会展)、娱乐业、服务业(不含“营改增”的现代服务)	加工、修理修配劳务 “营改增”试点的交通运输服务、邮政服务和部分现代服务

(3) 行为的有偿性——有偿或视同有偿提供应税劳务、转让无形资产的所有权或使用权、转让不动产的所有权。但是，单位和个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供劳务，不属于营业税的征收范围；单位或者个人自己新建(以下简称自建)建筑物后销售，要交纳两道营业税。

2. 纳税义务人的特殊规定

单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人(以下统称承包人)发生应税行为，承包人以发包人、出租人、被挂靠人(以下统称发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以发包人为纳税人；否则，以承包人为纳税义务人。

建筑安装业实行分包的，分包者为纳税义务人。

3. 营业税的扣缴义务人

在现实生活中，为了加强税源控制，减少税收流失，《营业税暂行条例》和实施细则规定了扣缴义务人。营业税的扣缴义务人主要有两种情形。

(1) 中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。

(2) 国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人。

5.1.3 营业税的税目与税率

营业税的税目按照行业、类别的不同设置，现行的营业税共设置8个税目，分别采用不同的比例税率，见表5-4。

表5-4 营业税税目、税率表

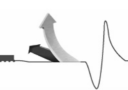
序号	税目	税率
1	建筑业	3%
2	金融保险业	5%
3	电信业	3%
4	文化体育业	3%
5	娱乐业	5%～20%
6	服务业	5%
7	转让无形资产	5%
8	销售不动产	5%

5.1.4 营业税免税项目

1. 营业税的起征点

我国营业税法对营业税税额的征收规定了起征点，纳税人的营业额达到起征点的，应按营业额全额计算应纳税额，营业额低于起征点则免予征收营业税。营业税的起征点的适用范围限于个人。营业税起征点的幅度规定如下。

(1) 按期纳税的，月营业额不超过20 000元的企业或非企业性单位，暂免征收营



业税。

(2) 按次纳税的，为每次(日)营业额 300～500 元。

省、自治区、直辖市财政厅(局)、税务局应当在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部、国家税务总局备案。

2. 营业税减、免税项目及范围

(1) 根据《营业税暂行条例》规定，以下项目免征营业税。

① 托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务，婚姻介绍，殡葬服务。

② 残疾人员个人为社会提供的劳务。

③ 学校和其他教育机构提供的教育劳务，学生勤工俭学提供的劳务。

④ 农业机耕、排灌、病虫害防治、植保、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治。

⑤ 纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。

⑥ 医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务。

⑦ 境内保险机构为出口货物提供的保险产品。

(2) 根据国家其他的规定，下列项目减征或免征营业税。

这一部分规定比较具体，学习时可以从国家税务总局的网站查到更详细的信息。

① 发生相关劳务方面减免税政策。

工会疗养院(所)可视为“其他医疗机构”的，免征营业税。

凡经中央及省级财政部门批准纳入预算管理或财政专户管理的行政事业性收费、基金，无论是行政单位收取的还是由事业单位收取的，均不征收营业税。

立法机关、司法机关、行政机关的收费同时具备下列条件的，不征收营业税：一是国务院、省级人民政府或其所属财政、物价部门以正式文件允许收费，而且收费标准符合文件规定的；二是所收费用由立法机关、司法机关、行政机关自己直接收取的。

社会团体按财政部门或民政部门规定标准收取的会费不征收营业税。社会团体是指在中华人民共和国境内经国家社团主管部门批准成立的非营利性的协会、学会、联合会、研究会、基金会、联谊会、促进会、商会等民间群众社会组织。社会团体会费是指社会团体在国家法规、政策许可的范围内，依照社团章程的规定收取的个人会员和团体会员的款额。各党派、共青团、工会、妇联、中科协、青联、台联、侨联收取的党费、会费，比照上述规定执行。

非营利性医疗机构疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构按照国家规定的价格取得的医疗服务收入，免征营业税。营利性医疗结构取得的收入，按规定征收营业税，但直接用于改善医疗卫生条件的营利性医疗机构取得的收入，自取得执业登记之日起 3 年内对其取得的医疗服务收入免征营业税。

下岗失业人员从事雇工 7 人(含 7 人)以下的个体经营行为，免征营业税；军队转业干部、城镇退役士兵、随军家属，从事雇工 7 人(含 7 人)以下的个体经营行为，3 年内免征

营业税。但是，以上人员从事的雇工 8 人(含 8 人)以上的个体经营业务，无论其注册的营业执照是否为个体工商业户，均按照新办服务型企业执行有关营业税优惠政策。

单位和个人提供的垃圾处置劳务属于非应税劳务，不征收营业税。

境外单位或个人在境外向境内单位或个人提供的国际通信服务(包括国际间通话、国际漫游、国际互联网、国际短信互通、国际彩信互通等服务)，属于非应税劳务，不征收营业税。

境内单位外派本单位员工赴境外从事劳务服务取得的各项收入，不征收营业税。

② 无形资产转让方面减免税政策。

土地使用权转让给农业生产者用于农业生产的免税营业税。

个人转让著作权的，免征营业税。

转让企业产权的转让价格是由资产价值决定的，与企业销售不动产、转让无形资产的行为完全不同。所以，转让企业产权属于非应税业务，不缴纳营业税。

纳税人将土地使用权会还给土地所有者，只要出具含县级以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为为非应税业务，不征收营业税。

③ 不动产方面的减免税政策。

对按政府规定价格出租的公有住房和廉租住房暂免征收营业税；对个人按市场价格出租的居民住房，暂按 3%的税率征收营业税。

房地产主管部门或其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住房专项维修基金，不征收营业税。

个人向他人无偿赠与不动产，包括继承、遗产处分、其他无偿赠与三种情况的免征营业税，但必须手续齐全。

经营公租房所取得的租金收入，免征营业税。但必须与其他住房经营收入单独核算。

自 2011 年 1 月 1 日起，对个人销售自建自用住房，免征营业税。

自 2013 年 5 月 1 日起，纳税人(以下称投资方)与地方政府合作，投资政府土地改造项目(包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作)。在上述过程中，投资方的行为属于投资行为，不属于营业税征税范围，其取得的投资收益不征收营业税；规划设计单位、施工单位提供规划设计劳务和建筑业劳务取得的收入，应照章征收营业税。

④ 金融、保险方面减免税政策。

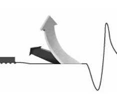
金融机构往来业务暂不征收营业税。金融机构往来是指金融企业联行、金融企业与人民银行及同业之间的资金往来业务取得的利息收入，不包括相互之间提供的服务。

对金融机构的出纳长款收入，不征收营业税。

人民银行对金融机构的贷款业务，不征收营业税。中国人民银行对企业贷款或委托金融机构贷款的业务应征收营业税。

人民银行提供给地方商业银行转贷给地方政府，专项用于清偿农村合作基金债务的专项贷款的利息收入，免征营业税。

企业集团或集团内的核心企业委托企业集团所属财务公司代理统借统还贷款业务，从财务公司取得的用于归还金融机构的利息，不征收营业税；财务公司承担此项统借统还委



托贷款业务，从贷款企业收取的贷款利息，不代扣代缴营业税。

信达、华融、长城和东方资产管理公司接受相关国有银行的不良债权取得的利息收入，以及销售转让不动产、无形资产以及利用不动产从事融资租赁业务取得的营业额，免征营业税。

住房公积金管理中心用住房公积金在指定的委托银行发放个人住房贷款取得的收入，免征营业税。

中国人民保险公司和中国进出口银行办理的出口信用保险业务，不作为境内提供的保险，不征收营业税。

保险公司开展的 1 年期限以上的返还性人身保险业务的保费收入，免征营业税。返还性人身保险业务是指保期 1 年以上(包括 1 年期)，到期返还本利的普通人寿保险、养老金保险、健康保险。对保险公司开办的普通人寿保险、养老金保险、健康保险的具体险种，凡经财政部、国家税务总局审核并列入免税名单的可免征营业税，未列入免税名单的一律征收营业税。

保险分业经营改革中，综合性保险公司及其子公司将其所拥有的不动产所有权划转过户到分业新设立的财产保险公司和人寿保险公司的转让行为，不征收营业税。

保险业务取得的追偿款和摊回分保费用，不征收营业税。

纳入全国试点范围的非营利性中小企业信用担保、再担保机构，由地方政府确定后，其担保收入，3 年内免征营业税。

社保基金理事会、投资管理人运用社保基金买卖证券投资基金、股票、债券后的差价收入，暂免征收营业税。

合格的境外机构投资者(qualified foreign institutional investors，QFII)委托境内公司在我国从事证券买卖业务取得的差价收入，免征营业税。

公司从事金融资产处置时：出售、转让股权，债权，或将债权转成股权的行为，不征收营业税；以及销售、转让不动产或土地使用权的行为，免征营业税。

以上免税项目一律按规定单独核算营业额，未单独核算的，一律照章征收营业税。在本节内容没有包容或不断出台的减免税条款可到中国税务总局网站查阅。

5.1.5　营业税的纳税义务发生时间及纳税期限

1. 纳税义务发生时间

营业税的纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。对某些具体项目进一步明确如下。

(1) 转让土地使用权或者销售不动产，采用预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(2) 单位或者个人自己新建建筑物后销售，其自建行为的纳税义务发生时间，为其销售自建建筑物并收讫营业额或者取得索取营业额凭据的当天。

(3) 将不动产或土地使用权无偿赠与其他单位或个人的，其纳税义务发生时间为不动产所有权、土地使用权转移的当天。

(4) 会员费、席位费和资格保证金纳税义务发生时间为会员组织收讫会员费、席位费、资格保证金和其他类似费用款项或者取得索取这些款项凭据的当天。

(5) 扣缴税款义务发生时间为扣缴义务人代纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

(6) 金融经纪业和其他金融业务，纳税义务发生时间为取得营业收入或取得索取营业收入价款凭据的当天。

(7) 保险业务的纳税义务发生时间为取得保费收入或取得索取保费收入价款凭据的当天。

(8) 电信部门销售有价电话卡的纳税义务发生时间，为售出电话卡并取得售卡收入或取得索取售卡收入凭据的当天。

2. 纳税期限

(1) 营业税的纳税期限，分别为5日、10日、15日、1个月或1个季度。纳税人的具体纳税期限由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。纳税人以1个月或1个季度为一期纳税的，自期满之日起15日内申报纳税；以5日、10日或者15日为一期纳税的，自期满之日起5日内预缴税款，并于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

(2) 扣缴义务人的解缴税款期限，比照上述规定执行。

(3) 银行、财务公司、信托投资公司、信用社、外国企业常驻代表机构的纳税期限为1个季度，自纳税期满之日起15日内申报纳税。

(4) 保险业的纳税期限为1个月。

5.1.6 营业税的纳税地点

营业税的纳税地点原则上采用属地征收的办法，就是纳税人纳税行为发生地缴纳应纳税款。具体包括以下几种。

(1) 纳税人供应劳务，应当向机构所在地/居住地的主管税务机关申报纳税。

(2) 纳税人转让土地使用权，应该向土地所在地主管税务机关申报纳税。纳税人转让其他无形资产，应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

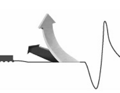
(3) 单位和个人出租土地使用权、不动产的营业税纳税地点为土地、不动产所在地；单位和个人出租物品、设备等动产的营业税纳税地点为出租单位机构所在地或个人居住地。

(4) 纳税人销售不动产，应当向不动产所在地主管税务申报纳税。

(5) 在我国境内的电信单位提供电信业务的营业税纳税地点为电信单位机构所在地。

(6) 在我国境内的单位提供的设计(包括在开展设计时进行的勘探、测量等业务)、工程监理、调试和咨询等应税劳务的，营业税的纳税地点为单位机构所在地。

(7) 在我国境内的单位通过网络为其他单位和个人提供培训、信息和远程调试、检测



等服务的，营业税的纳税地点为单位机构所在地。

5.2　营业税应纳税额的计算

相对于增值税和消费税而言，营业税应纳税额的计算比较简单，即按照适用营业税税率和营业收入的乘积来确定。

5.2.1　计税依据的确认与计算

营业税的计税依据应当是各行业的营业额。营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括向对方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、罚息及其他各种性质的价外收费，但不包括同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费。

(1) 由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。

(2) 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。

(3) 所收款项全额上缴财政。

由于营业税的涉税范围广，甚至有些纳税人提供不止一项的应税劳务，再加上每个纳税行业中又有不同的税目，不同的应税劳务的营业额的确定有所不同，所以对于营业税的计税依据需要分行业、分税目来确定。

1. 建筑安装业

建筑安装业的计税依据分以下情况。

(1) 纳税人从事建筑、修缮等建筑业劳务(不含装饰劳务)，其营业额均应包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款在内，但不包括建筑方提供的设备的价款。

(2) 纳税人从事安装工程作业，凡所安装的设备的价值作为安装产值的，其营业额应包括设备的价款在内。如果设备由发包方提供，承包方只是提供安装劳务，营业额不应包括设备的价款；如果设备由承包方提供，与安装劳务一并收款，营业额应包括设备的价款。

(3) 建筑业的总承包人将工程分包或转包给他人的，以工程的全部承包额减去付给分包或者转包人的价款后的余额为营业额。

(4) 自建行为和单位将不动产无偿赠与他人的，由主管税务机关按照视同应税行为核定营业额的规定顺序核定营业额。自建行为是指纳税人自己建造房屋的行为，纳税人自建自用的房屋不纳税，如纳税人(包括个人自建自用住房销售)将自建的房屋对外销售，其自建行为应按建筑业缴纳营业税，再按销售不动产征收营业税。

2. 金融保险业

金融保险业的计税依据分以下情况。

(1) 一般贷款业务。一般贷款业务的营业额为贷款利息收入(包括各种加息和罚款)。

(2) 金融商品买卖业务。各类金融商品包括外汇、有价证券、期货等其他金融商品(货物期货不缴纳营业税)，其转让营业额=卖出价－买入价，其中：买入价是指金融商品的购进原价，不包括购进金融商品过程中支付的各种费用和税金，是股票、债券的购入价减去股票、债券持有期间取得的股票、债券红利收入；卖出价是指金融商品的卖出原价，不得扣除卖出过程中支付的任何费用和税金。

金融商品买卖业务，可在同一会计年度末，将不同纳税期出现的正差和负差按同一会计年度汇总的方式计算并交纳营业税。如果汇总计算应缴的营业税税额小于本年已缴纳的营业税税额，可以向税务机关申请退税，但不得将一个会计年度内汇总后仍为负差的部分结转下一会计年度。

(3) 金融经纪业务和其他金融业务(中间业务)。金融经纪业务和其他金融业务(中间业务)的营业额为手续费(佣金)类的全部收入。金融企业从事受托收款业务，如代收电话费、水电煤气费、信息费、学杂费等，以全部收入减去支付给委托方价款后的余额为营业额。

(4) 保险业业务。

① 初保业务。初保业务的营业额为向被保险人收取的全部保险费。

② 储金业务。储金业务是指保险公司以被保险人所交保险资金的利息收入作为保费收入，保险期满后将保险资金本金返还被保险人的业务，其营业额为纳税人在纳税期内的储金平均余额乘以人民银行公布的一年期存款的月利率，储金平均余额为纳税期期初储金余额与期末余额之和乘以50%。

③ 保险企业已征收过营业税的应收未收保费，在会计制度规定的期限内没有收回的，允许从营业额中扣除。但在会计核算期限过后又收回的已冲减的应收未收保费，再并入当期营业额中。

④ 保险企业开展的雾赔偿奖励业务的，以向投保人实际收取的保费为营业额。

⑤ 我国境内的保险人将其承保的以境内标的物为保险标的的保险业务向境外再保险人办理分保业务的，营业额为全部保费收入减去分保费用后的余额。

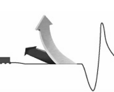
3. 电信业

电信部门以集中受理方式为集团客户提供跨省的出租电路业务，由受理地区的电信部门按取得的全部价款减去分割给参与提供跨省电信业务的电信部门的价款后的差额为营业额计征营业税；对参与提供跨省电信业务的电信部门，按各自取得的全部价款为营业额计征营业税。

集中受理是指电信部门应一些集团客户的要求，为该集团所属的众多客户提供跨地区的出租电信线路业务，以便该集团所属众多客户在全国范围内保持特定通信联络。

4. 文化体育业

文化体育业营业额为纳税人经营文化业、体育业取得的全部收入，包括演出收入、播映收入、经营游览场所的收入、体育收入和其他业务收入。但如果单位或个人进行演出，其营业额为全部收入减去付给提供演出场所的单位、演出公司或经纪人的费用后的余额。



5. 娱乐业

娱乐业营业额为经营娱乐业向顾客收取的各项费用，包括门票、台位费、点歌费、烟酒、饮料收费和其他费用。

6. 服务业

服务业营业额为纳税人提供服务业劳务向对方收取的全部价款和价外费用。其中包括以下几种。

（1）代理业以纳税人从事代理业务向委托方实际收取的报酬为营业额。

（2）拍卖行以收取的委托方的手续费为营业额。

（3）电脑福利彩票投注点代销福利彩票取得的任何形式的手续费收入，照章征收营业税。

（4）旅游业。如果旅游企业组织旅游团到中国境外旅游，在境外凡改由其他旅游企业接团的，其营业额为全程旅游费减去付给接团企业的旅游费后的余额。纳税人从事旅游业务的，营业额为收取的全部价款和价外费用减去替旅游者支付给其他单位的房费、餐费、交通、门票和其他代付费用以及其他接团旅游企业的旅游费后的余额。单位或个人在旅游景区内经营旅游游船、观光电梯、观光电车、景区环保客运车所取得的收入按旅游业征收营业税。如果在兼有不同税目应税行为并采取“一票制”收费方式的，应当分别核算不同税目的营业额；未分别核算的或核算不清的，从高适用税率。

（5）从事物业管理的单位，以与物业管理有关的全部收入减去代业主支付的水、电、燃气以及代承租者支付的水、电、燃气、房屋租金的价款后的余额为营业额。

7. 转让无形资产和销售不动产

（1）单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，营业额为全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额。

（2）单位和个人销售或转让抵债所得的不动产或受让的土地使用权，营业额为全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额。

（3）自 2011 年 1 月 28 日起，个人将购买不足 5 年的非普通住房对外销售的，全额征收营业税；个人将购买超过 5 年(含 5 年)的非普通住房对外销售的，按其销售收入减去购买房屋的价款后余额征收营业税；个人将购买超过 5 年(含 5 年)的普通住房对外销售的，免征营业税。

（4）自 2011 年 9 月 1 日起，纳税人转让土地使用权或者销售不动产的同时一并销售的附着于土地或者不动产上的固定资产中，凡属于增值税应税货物的，计算缴纳增值税；凡属于不动产的，应按照“销售不动产”税目计算缴纳营业税。

纳税人应分别核算增值税应税货物和不动产的销售额，未分别核算或核算不清的，由主管税务机关核定其增值税应税货物的销售额和不动产的销售额。

（5）纳税人提供劳务、转让无形资产或销售不动产价格明显偏低而无正当理由，或者视同应税行为而无营业额的，或者视同发生应税行为而无营业额的，税务机关按下列顺序

核定其营业额。

① 按纳税人当月提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定。

② 按纳税人最近时期提供同类应税劳务或者销售同类不动产的平均价格核定。

③ 按下列公式核定计税价格：

计税价格＝营业成本或工程成本×(1＋成本利润率)÷(1－营业税税率)

其中，成本利润率由省、自治区、直辖市地方税务局确定。

8. 营业额的其他规定

(1) 纳税人的营业额计算缴纳营业税后因发生退款减除营业额的，应当退还已缴纳营业税税款或者从纳税人以后的应缴纳营业税税额中减除。

(2) 纳税人发生应税行为，如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的，以折扣后的价款为营业额；如果将折扣额另开发票的，不论其在财务上如何处理，均不得从营业额中扣除。

电信单位销售的各种有价电话卡，由于其计费系统只能按有价电话卡面值出账并按有价电话卡面值确认收入，不能直接在销售发票上注明折扣折让额，以按面值确认的收入减去当期财务会计上体现的销售折扣折让后的余额为营业额。

(3) 单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时，因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入，并入营业额中征收营业税。

(4) 单位和个人因财务会计核算办法改变，将已缴纳过营业税的预收性质的价款逐期转为营业收入时，允许从营业额中扣除。

(5) 劳务公司接受用工单位的委托，为其安排劳动力，凡用工单位将其应支付给劳动力的工资和为劳动力上交的社会保险(包括养老保险金、医疗保险、失业保险、工伤保险等，下同)以及住房公积金统一交给劳务公司代为发放或办理的，以劳务公司从用工单位收取的全部价款减去代收转付给劳动力的工资和为劳动力办理社会保险及住房公积金后的余额为营业额。

(6) 营业税纳税人购置税控收款机，经主管税务机关审核批准后，可凭购进税控收款机取得的增值税专用发票，按照发票上注明的增值税税额，抵免当期应纳营业税税额，或者按照购进税控收款机取得的普通发票上注明的价款，依下列公式计算可抵免税额：

可抵免的税额＝价款÷(1＋17%)×17%

当期应纳税额不足抵免的，未抵免部分可在下期继续抵免。

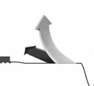
除此之外，在本节内容没有包容或不断出台的计算营业税的办法可到国家税务总局网站(www.chinatax.gov.cn)查阅。

5.2.2 营业税应纳税额的计算

营业税应纳税额的计算，不论什么行业均按营业额全额为纳税基数，税率的设计也是按行业的，所以相对于其他流转税来说，其应纳税额的计算较为简单。其计算公式为：

应纳税额＝营业额×税率

其中，营业额的准确性直接影响着营业税应纳税额的准确性，一般情况下，营业额为纳税



人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用；价外费用包括向对方收取的手续费、基集资费、代售款项、代垫款项即其他各种性质的价外收费，无论会计上如何核算价外费用，税法上要求均应并入营业额计算应纳税额。

例 5.1　某企业为其财产向甲保险公司购买保险，双方约定，企业以在保险公司的存款利息充抵保险费用，不再交纳保险费。2014 年 3 月初，企业在保险公司的存款为 200 万元，月末，企业在保险公司的存款为 100 万元。假设人民银行公布的 1 年期存款利率为 3%，计算保险公司该笔业务在 3 月份应纳的营业税额。

$$储金平均余额=(200+100)\times50\%=150(万元)$$

$$月存款利率=3\%\div12=0.25\%$$

$$营业额=150\times0.25\%=0.375(万元)$$

例 5.2　某建筑公司自建楼房一栋竣工，建筑安装总成本 4 000 万元，将其 40%售给另一单位，其余自用，总售价 7 000 万元，本月预收 5 000 万元。当地营业税成本利润率为 10%。计算该公司的建筑业营业税、销售不动产营业税和自建不动产出售共纳营业税。

$$建筑业营业税=\frac{4\ 000\times(1+10\%)\times40\%}{1-3\%}\times3\%=54.43(万元)$$

$$销售不动产营业税=售价(预收款)\times5\%=5\ 000\times5\%=250(万元)$$

$$自建不动产出售共纳营业税=54.43+250=304.43(万元)$$

例 5.3　2014 年北京市某集团公司某年发生以下业务，计算该企业应向各地申报缴纳和扣缴的营业税。

(1) 承包天津市某商务楼工程，价款 24 000 万元，其中内装修工程转给其他工程队承包，价款 9 200 万元，已付款，税率 3%。

(2) 销售给石家庄市某客户坐落在秦皇岛市的一座别墅 35 000 万元，已预收款 30 000 万元，其余款按协议于移交所有权时结清，税率 5%。

(3) 为天津市某工厂安装一套价值 150 万元的自动化设备(计入安装工程产值)，收到安装费 30 万元，代垫辅助材料费 10 万元，税率 3%。

(4) 安装天津市至石家庄市通信光缆，工程收入 7 000 万元，税率 3%。

(5) 在北京市组织跨国旅游，总收入 1 000 万元，支付给境外旅游团体接团支出 500 万元，支付境内交通费 200 万元，税率 5%。

相关业务应纳营业税计算如下。

$$向天津市缴营业税额=(24\ 000-9\ 200)\times3\%=444(万元)$$

$$向天津市代扣代缴营业税额=9\ 200\times3\%=276(万元)$$

$$向秦皇岛市缴营业税额=30\ 000\times5\%=1\ 500(万元)$$

$$向天津市缴营业税额=(150+30+10)\times3\%=5.7(万元)$$

$$向北京市缴营业税额=7\ 000\times3\%=210(万元)$$

$$向北京市缴营业税额=(1\ 000-500-200)\times5\%=15(万元)$$

例 5.4　某银行 2014 年一季度吸收存款支付利息 56 万元，贷款取得利息收入 70 万元。同时，以 5%的利率从境外筹措资金 5 000 万元，并将其中的 3 000 万元转贷给企业，获得转贷利息收入 210 万元。另外，取得结算业务手续费 10 万元。计算该银行的应纳营

业税税额。

应纳营业税税额＝70×5%＋(210－3 000×5%)×5%＋10×5%＝7(万元)

例 5.5 某房地产开发公司某年 5 月发生以下业务，计算该公司的应纳营业税税额。

(1) 销售商品房 500 套，每套售价 25 万元。

(2) 将新开发的一幢花园洋房作价 100 万元换取一块土地的使用权。经税务机关认定，其作价明显偏低。经查，该幢花园洋房的开发建设成本费用为 120 万元，税务机关核定的当地开发房地产的成本利润率为 40%。

(3) 销售别墅两栋。第一栋别墅于当月 10 日实现销售，收取美元 6 万元；第二栋别墅于当月 20 日实现销售，取得美元 8 万元。假设 5 月 1 日、5 月 11 日、5 月 21 日和 5 月 31 日美元对人民币的汇率(中间价)分别为每 100 美元对人民币 825 元、826 元、828 元和 830 元。

应纳营业税税额＝500×25×5%＋120×(1＋40%)÷(1－5%)
×5%＋(6×8.25＋8×8.25)×5%
＝633.84＋5.78＝639.62(万元)

例 5.6 A 建筑公司 2014 年主要发生了如下几笔涉税经济业务。

(1) 该公司自建同一规格和标准的楼房 3 栋，建筑安装成本为 6 000 万元，成本利润率 10%，房屋建成后，该公司将其中 1 栋留作自用，1 栋对外出租，取得租金收入 200 万元，另 1 栋对外销售，取得销售收入 3 500 万元。

(2) A 公司承接我国境内的某外国独资企业的建筑工程两起。其中一起工程在境外，工程总造价 3 000 万元，另一起在境内，工程总造价 5 000 万元。该公司将 3 000 万元的境内工程分包给 B 建筑公司。工程结束后，该外国企业除支付工程价款外，又支付给 A 公司材料差价款 200 万元、劳动保护费 50 万元、施工机构迁移费 20 万元、全优工程奖 150 万元、提前竣工奖 100 万元。A 公司又将收取的五项价外费用各支付一半给 B 公司。

(3) A 公司和 C 建筑公司共同承接某建设单位一项工程，工程总造价 2 000 万元。分工如下：工程合同由建设单位与 C 公司签订，A 公司负责设计及对建设单位承担质量保证，并向 C 公司按工程总额的 15%收取管理费 300 万元。

(4) A 公司承接某商场建筑工程业务，其形式为实行一次包死承包到底，工程总造价 1 000 万元，其中包括商场电梯价款 120 万元。工程竣工后，经有关部门验收，发现工程质量存在一定的问题，按合同规定，该商场对 A 公司处以 5 万元的罚款，并从其中工程价款中扣除。此外，A 公司在具体结算时，对电梯没有作为安装产值入账。

根据上述资料，A 公司应纳的营业税及应代扣代缴的营业税相关计算如下。

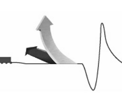
业务(1)应纳营业税＝[6 000×(1/3)×(1＋10%)]
÷(1－3%) ×3%＋200×5%＋3 500×5%
＝253.04(万元)

业务(2)应纳营业税＝[5 000－3 000＋(200＋50＋20＋150＋100)×1/2]×3%＝67.8(万元)

业务(2)应代扣代缴营业税＝[3 000＋(200＋50＋20＋150＋100)×1/2]×3%＝97.8(万元)

业务(3)应按“服务业——代理服务”税目征收营业税：

应纳营业税＝300×5%＝15(万元)



业务(4)应纳营业税＝(1 000－120)×3%＝26.4(万元)

例 5.7　A 公司 2014 年 6 月发生如下业务。

(1) 该公司开发部自建同一规格和标准的楼房两栋，建筑安装成本为 3 000 万元，成本利润率为 20%，该公司将其中一栋留作自用，另一栋对外销售，取得销售收入 2 400 万元；销售现房取得销售收入 3 000 万元，预售房屋取得预收款 2 000 万元；以房屋投资入股某企业，现将其股权的 60%出让，取得收入 1 000 万元；将一栋楼抵押给某银行使用以取得贷款，当月抵减应付银行利息 100 万元。

(2) 该公司下设非独立核算的娱乐中心当月舞厅取得门票收入 5 万元，台位费收入 1 万元，点歌费收入 0.5 万元，销售烟酒饮料收入 0.8 万元；台球室取得营业收入 5 万元；保龄球馆取得营业收入 10 万元。

分析并计算该公司当月应纳营业税额。

分析：

(1) 按税法规定，自建自用行为不征营业税，自建自售则要按“建筑业”和“销售不动产”各征一道营业税，其中，自建部分须组成计税价格计税；预售房与销售现房一样，按其实际收取的价款按“销售不动产”税目征税；以不动产投资入股不征税，将其股权转让的也不征税；将不动产抵押给银行使用，是以不动产租金抵冲贷款利息，所以应按“服务业”税目对借款人征税。

(2) 娱乐业的营业额包括门票、台位费、点歌费和烟酒饮料费等，计算娱乐业营业税还应注意其范围和不同地区适用的税率不同。

开发部应纳营业税额＝[3 000×1/2×(1＋20%)]÷(1－3%)
×3%＋2 400×5%＋3 000×5%＋2 000×5%＋100×5%
＝430.67(万元)

娱乐中心业务应纳税额＝(5＋1＋0.5＋0.8＋5＋10)×20%＝4.46(万元)

该公司当月共应缴纳营业税税额＝430.670 1＋4.46＝435.13 (万元)

5.2.3　特殊经营行为的税务处理

1) 混合销售行为

混合销售行为指一项销售行为既涉及增值税应税货物，又涉及营业税应税劳务(以下简称应税劳务)。

除“提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为”和“财政部、国家税务总局规定的其他情形”外，从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，不缴纳营业税；其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，缴纳营业税。其中：货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内；所指的纳税企业包括以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营应税劳务的企业、企业性单位和个体工商户在内。纳税人的销售行为是否属于混合销售行为，由国家税务总局所属征收机关确定。

2) 兼营应税劳务与货物或非应税劳务行为

应当分别核算应税行为的营业额和货物或者非应税劳务的销售额，其应税行为营业额

缴纳营业税，货物或者非应税劳务销售额不缴纳营业税；未分别核算的，由主管税务机关核定其应税行为营业额。

纳税人兼营免税、减税项目的，应当单独核算免税、减税项目的营业额；未单独核算营业额的，不得免税、减税。

3）兼营不同税目的应税行为

纳税人兼营同税种不同税目的应税行为，应该分别核算，分别纳税；未分别核算，从高适用税率。纳税人兼营应税劳务与(不同税种)货物或非应税劳务的行为，应该分别核算，分别纳税；未分别核算的，将从高适用税率计算应纳税额。

例5.8 地处县城的某建筑工程公司具备建筑业施工(安装)资质，2014年2月发生经营业务如下。

(1) 总承包一项工程，承包合同记载总承包额9 000万元，其中建筑劳务费3 000万元，建筑、装饰材料6 000万元。又将总承包额的三分之一分包给某安装公司(具备安装资质)，分包合同记载劳务费1 000万元，建筑、装饰材料2 000万元。

(2) 工程所用建筑、装饰材料6 000万元(含增值税)中，4 000万元由建筑公司以自产货物提供，2 000万元由安装公司以自产货物提供。

(3) 建筑工程公司提供自产货物涉及材料的进项税额236万元已通过主管税务机关认证并当月可以抵扣，支付相关的运输费用，取得运输业增值税专用发票，注明运费金额19.09万元。

上述业务全部完成，相关款项全部结算，增值税按一般纳税人计算征收，计算相关公司应缴纳的营业税和增值税。

建筑工程公司承包工程应缴纳的营业税＝(9 000－4 000－3 000)×3%＝60(万元)

分包工程的安装公司应缴纳的营业税＝1 000×3%＝30(万元)

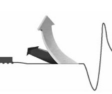
建筑工程公司应缴纳的增值税＝4 000÷(1＋17%)×17%－(236＋19.09×11%)

＝581.2－238.1＝343.1(万元)

5.3 营业税纳税会计处理

新会计准则规定，为了全面、准确、系统地反映营业税的提取、上缴和欠缴等情况，企业应通过“应交税费——应交营业税”账户进行核算。“应交税费——应交营业税”科目贷方发生额表示企业提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产按规定应当缴纳的营业税，借方发生额表示企业实际缴纳的营业税税额；余额在贷方表示应交而未交的营业税税额，余额在借方则表示多缴应退还的营业税税额。

由于营业税属于价内税，应纳税额是通过应税收入和适用税率计算而来的，所以应税收入核算的正确与否对应纳营业税金的计算与缴纳影响很大。因此，应准确核算企业的营业收入，即在取得应税收入时，借记“银行存款”“应收账款”等账户，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等账户；同时计提营业税金，借记“营业税金及附加”“其他业务成本”等账户，贷记“应交税费——应交营业税”账户；缴纳营业税时，借记“应交税费——应交营业税”账户，贷记“银行存款”账户。



5.3.1　建筑业应交营业税的会计核算

施工企业应设置“主营业务收入”“主营业务成本”“工程施工——合同毛利”和“营业税金及附加”等账户，以核算施工企业的收入、成本、税金等。

1. 建筑业的总承包人将工程分包或转包给他人营业税的会计核算

建筑业的总承包人将工程分包或转包给他人的，以工程的全部承包额减去付给分包人或转包人的价款后的余额为营业额，总承包人在支付分包或转包款项时，应代扣代缴分包人或转包人的营业税税款。在总承包人收到全部承包款项或应确认收入时，借记“银行存款”“应收账款”等账户，按应确认的收入贷记“主营业务收入”账户，按应支付给分包人或转包人的工程款项贷记“应付账款”账户；总承包人在计算本企业应纳的营业税时，借记“营业税金及附加”账户，贷记“应交税费——应交营业税”账户；总承包人在支付分包或转包款项并代扣营业税时，借记“应付账款”账户，贷记“应交税费——应交营业税”和“银行存款”账户。

例 5.9　A 建筑公司承包一项工程，工程总造价为 3 500 万元，其中将 1 000 万元土建工程分包给 B 施工公司。由于市场原材料价格上涨以及该工程提前竣工，建设单位付给 A 建筑公司材料差价款 450 万元和提前竣工奖 150 万元付给 B 企业，A 建筑公司会计处理如下(单位：万元)。

(1) A 公司在与建设单位结算工程价款，确认收入时

借：银行存款(或应收账款)　　4 100

　　贷：主营业务收入　　2 950

　　　　应付账款　　1 150

(2) 计算应纳的营业税及代扣的营业税时

应纳营业税＝(3 500－1 000＋450)×5%＝88.5(万元)

应代扣代缴营业税＝(1 000＋150)×5%＝34.5(万元)

借：营业税金及附加　　88.5

　　贷：应交税费——应交营业税　　88.5

(3) 支付 B 施工企业的工程价款时

借：应付账款　　1 150

　　贷：银行存款　　1 115.5

　　　　应交税费——代扣代缴营业税　　34.5

2. 销售自产货物提供建筑业劳务的税务与会计处理

纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同，下同)方式开展经营活动时，销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业，下同)，同时符合相关条件的对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税，提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入)征收营业税。但凡是不同

时符合以上条件的，对纳税人取得的全部收入征收增值税但不征收营业税。另外，不论签订建设工程施工合同的总承包人是销售自产货物、提供增值税应税劳务并提供建筑业劳务的单位和个人，还是仅销售自产货物、提供增值税应税劳务不提供建筑业劳务的单位和个人，均应当扣缴分包人或转包人(以下简称分包人)的营业税。

销售资产货物并确认收入时，借记“银行存款”“应收账款”等账户，按应确认的收入贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户；提供建筑业劳务并收到劳务款时，借记“银行存款”“其他业务收入”和“应付账款”等账户；支付分包或转包款项并代扣营业税时，借记“应付账款”账户，贷记“应交税费——应交营业税”和“银行存款”账户。

例 5.10 某市久安新型建筑防水材料有限公司，是一家集防水材料的研制开发、生产销售和防水施工于一体的增值税一般纳税人。该公司与建设单位签订建筑工程施工总包合同方式，销售给 A 单位自产材料，开具的普通发票金额 468 万元；由所属非独立核算的施工队负责建筑施工劳务，劳务价款 234 万元，其中 80 万元分包给具有建筑施工资质的 B 建筑公司。工程于月底完工，久安公司收到 A 单位全部货款与劳务款共计 702 万元，并将分包款 80 万元支付给 B 公司。8 月末无增值税留抵税额。计算该公司应缴纳的税款，并作会计分录处理。

(1) 税款的计算。

久安公司销售自产材料并同时提供建筑业劳务是征收增值税，还是征收营业税，关键是看久安公司是否同时符合上述规定的两个条件。另外，作为总承包人的久安公司还负有代扣代缴建筑业营业税的法定义务。

$$\text{应交增值税}=4\ 680\ 000\div(1+17\%)\times17\%-425\ 000=255\ 000(\text{元})$$

$$\text{应交营业税}=(2\ 340\ 000-800\ 000)\times3\%=46\ 200(\text{元})$$

$$\text{应代扣代缴 B 建筑公司建筑业营业税}=800\ 000\times3\%=24\ 000(\text{元})$$

(2) 会计分录处理。

① 销售自产货物并收到货款时

借：银行存款　　4 680 000

　　贷：主营业务收入　　4 000 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　680 000

② 提供建筑业劳务并收到劳务款时

借：银行存款　　2 340 000

　　贷：其他业务收入　　1 540 000

　　　　应付账款——B 建筑公司　　800 000

③ 支付分包款并代扣代缴营业税时

借：应付账款——B 建筑公司　　800 000

　　贷：应交税费——代扣代缴营业税　　24 000

　　　　银行存款　　776 000

④ 月末计提建筑业营业税时

借：其他业务成本　　46 200



贷：应交税费——应交营业税　　46 200

5.3.2　服务业和娱乐业应交营业税的会计核算

旅游、饮食服务业的主营业务收入包括饭店、宾馆、旅店、旅行社、理发、浴池等服务企业从事主营业务所取得的收入，其他业务收入包括房屋、场地、包装物的出租收入，特许权使用费收入以及材料销售收入。企业应设置“主营业务收入”“其他业务收入”账户，分别核算主营业务收入和其他业务收入的增减变动情况，同时应设置“主营业务成本”“营业税金及附加”“其他业务成本”等账户，核算主营业务和其他业务的成本、税金及附加。娱乐业收入、成本和营业税金的会计处理方法与服务业基本相同。

例 5.11　某旅行社 2011 年 8 月全部营业收入为 200 万元，其中代付的各项费用为 95 万元。则该旅行社会计处理如下。

(1) 实现营业收入时

借：银行存款(应收账款)　　2 000 000

　　贷：主营业务收入　　2 000 000

(2) 支付代收代付的费用时

借：主营业务成本　　950 000

　　贷：银行存款(现金)　　950 000

(3) 计算营业税金时

应纳营业税额=(200−95)×5%=5.25(万元)

借：营业税金及附加　　52 500

　　贷：应交税费——应交营业税　　52 500

5.3.3　承包费应交营业税的会计核算

双方签订承包、租赁合同(协议，下同)，将企业或企业部分资产出包、租赁，出包、出租者向承包、承租方收取的承包费、租赁费(承租费，下同)按“服务业”税目征收营业税。出包方收取的承包费凡同时符合以下 3 个条件的，属于企业内部分配行为不征收营业税。

(1) 承包方以出包方名义对外经营，由出包方承担相关的法律责任。

(2) 承包方的经营收支全部纳入出包方的财务会计核算。

(3) 出包方与承包方的利益分配是以出包方的利润为基础。

例 5.12　甲企业将饭店承包给李某，承包方以出包方名义对外经营，但是承包方独立进行会计核算，并每年固定上缴承包费 10 万元。

甲企业收取的承包费不符合内部承包条件，应按“服务业”缴纳营业税。企业会计处理如下。

借：银行存款　　100 000

　　贷：其他业务收入　　100 000

借：营业税金及附加　　5 000

　　贷：应交税费——应交营业税　　5 000



5.3.4 代销业务应交营业税的会计核算

如果企业的主营业务为代销业务，其收入应确认为在营业税的征税范围内，缴纳营业税应记入“应交税费——应交营业税”账户。

例 5.13 甲公司委托乙公司将货物销售给丙公司，货物价款117万元(含税)，甲企业将发票开给丙企业，丙企业将货款交给乙企业，乙企业按10%的比例收取手续费，并开具服务业发票，金额11.7万元，余款转给甲方。分析相关公司应缴纳的营业税，并作会计分录处理。

分析：甲企业将货物发给丙企业并开出发票，为增值税的销售业务。销项税额为17万元，取得乙企业发票应确认为企业所得税税前可以扣除的佣金。

作会计处理如下。

(1) 货物发出时

	借方	贷方
借：应收账款	1 170 000	
贷：主营业务收入		1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		170 000

(2) 收到乙企业转来的款项时

	借方	贷方
借：银行存款	1 053 000	
销售费用	117 000	
贷：应收账款		1 170 000

5.3.5 销售不动产应交营业税的会计核算

企业销售不动产，按照规定其按销售额计算的营业税应计入固定资产清理科目(房地产开发企业除外)。

作会计处理如下。

(1) 企业出售不动产，按规定计算应纳营业税时

借：固定资产清理

贷：应交税费——应交营业税

(2) 企业实际缴纳营业税时

借：应交税费——应交营业税

贷：银行存款

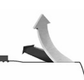
(3) 房地产开发企业销售不动产时

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交营业税

5.3.6 转让无形资产应交营业税的会计核算

企业对外销售无形资产，其按销售额计算的营业税按规定应计入“其他业务成本”等有关科目。一般情况下企业销售无形资产，按规定计算应纳营业税时，应借记“其他业务成本”账户，贷记“应交税费——应交营业税”账户。





本章小结

本章主要讲述了营业税作为流转类税重要组成部分在我国的有关情况。对本章的学习和理解不但有利于掌握营业税额等相关税制要素的规定，而且有利于帮助理解我国税制改革的发展以及改革动向。营业税是针对除增值税纳税范围的修理、修配劳务以外的其他应税劳务所征收的一种税。目前在我国的征税范围仍然十分广泛，主要有提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产三大类，具体包括建筑业、金融保险业、电信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产和销售不动产等。

本章内容首先讲述营业税税制要素的构成，包括征税范围、纳税人、税率、税收优惠等；其次讲述了营业税应纳税额的计算，包括基本计算和特殊计算，这也是本章的重点。要求学生不但要掌握与营业税额计算相关的基本税收规定，关键还要了解国家税务总局随时出台的各项税收规定和营业税改制的发展动向；最后讲述了关于营业税的会计处理问题。营业税的纳税主体一般是提供劳务的企业，而我们在会计教学中常以工业企业为背景进行讲述，所以会计科目与工业企业的会有一定的出入，要求在学习的过程中要特别注意。

复习思考题

1. 问答题

(1) 简述营业税的征税范围。

(2) 营业税与增值税在征税范围上如何区分？

(3) 营业税各应税项目的营业额如何确定？有哪些特殊规定？

(4) 简述修建和销售不动产如何缴纳营业税及税务处理。

(5) 营业税的扣缴义务人有哪些？如何扣缴？

2. 实务题

(1) 某建筑安装公司以包工不包料的方式完成一项建筑工程，该公司自报用于计征营业税的工程价款为 1 358 万元；另外，建设单位提供建筑材料 600 万元，提前竣工奖 42 万元，则该企业应纳营业税额是多少？

(2) 某保险公司 2012 年 1 月取得财产保费收入 50 万元，其中无赔款奖励支出 2 万元；初保业务取得保费收入共 80 万元，付给分保人保费收入 30 万元，请计算该保险公司当月应纳营业税税额。

(3) 某工商银行 2011 年第一季度发生如下经济业务和副营业务。

① 取得人民币贷款利息收入 200 万元，外汇贷款利息收入折合人民币 90 万元，同时支付境外的借款利息为 70 万元。

② 转让某种债券的收入 120 万元，买入价为 100 万元。

③ 销售黄金 15 万元，其购入价为 12 万元。

④ 变卖房产取得收入 80 万元，出租另一处房产取得租金收入 15 万元。

要求：计算该银行第一季度的应纳营业税税额。

(4) 某卷烟厂为增值税一般纳税人，2011 年生产经营情况如下。



经烟草专卖机关批准，9 月签订委托代销协议，委托某商场代销卷烟 200 箱，每箱按不含税销售额 2.6 万元与商场结算。为了占领销售市场，卷烟厂与商场商定以结算价为基数加价 3%对外销售，另外再按每箱结算价支付商场 2%的代销手续费。11 月代销业务结束，双方按协议结算了款项，并开具了相应的合法票据。

要求：计算商场代销卷烟业务应缴纳的增值税、营业税。

